

Capitolo 4

I controlli sugli enti locali

di DONATO CENTRONE

 **Sommario:** 4.1. Il controllo delle sezioni regionali sui bilanci degli enti locali. – 4.2. Le modalità introduttive del controllo ed il suo oggetto. – 4.3. I parametri normativi del controllo di legalità finanziaria. – 4.4. Il procedimento di controllo. – 4.5. Gli esiti del controllo. Il potere di preclusione dei programmi di spesa. – 4.6. L'impugnazione delle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo. – 4.7. L'approvazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale. – 4.8. Le funzioni di controllo all'interno della procedura di dissesto degli enti locali.

• *Rassegna di giurisprudenza*

4.1. Il controllo delle sezioni regionali sui bilanci degli enti locali

L'art. 148-bis del TUEL (rubricato “*Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali*”), introdotto dall'articolo 3, comma 1, lett. e), del decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, affida alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti l'esame dei bilanci preventivi e dei rendiconti consuntivi degli enti locali, da effettuare con le modalità indicate dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 ⁽¹⁾, avente come parametro la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal (previgente) patto di stabilità interno, l'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, la sostenibilità dell'indebitamento e l'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari. Ai fini della predetta verifica, le sezioni regionali di controllo devono accertare, altresì, che i rendiconti degli enti locali tengano conto delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici e di attività strumentali.

Il richiamato art. 1, comma 166, della legge n. 266/2005 aveva già imposto agli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, con l'espressa finalità della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, di trasmettere alle competenti sezioni re-

⁽¹⁾ Il comma 170 della legge n. 266/2005 estendeva, inoltre, i controlli finanziari in parola anche agli enti del Servizio sanitario nazionale, con previsione poi confermata, e rafforzata, dall'art. 1, commi 3, 4 e 7, del d.l. n. 174/2012, convertito dalla legge n. 213/2012 (per il cui esame si rinvia al pertinente capitolo del presente testo).

gionali della Corte dei conti ⁽²⁾ una specifica relazione (distinta per bilancio di previsione e rendiconto consuntivo). A tal fine, il successivo comma 167 prescrive che la Corte dei conti debba, preliminarmente, definire criteri e linee guida a cui debbono attenersi i predetti organi di revisione nella relativa predisposizione. Tale relazione (in gergo, questionario), la cui redazione e approvazione, in base alla distribuzione interna di competenze in seno alla Corte dei conti, sono state attribuite alla sezione delle autonomie ⁽³⁾, deve dar conto, in particolare (come in seguito ribadito dal sopra esposto art. 148-bis TUEL), del rispetto degli obiettivi annuali posti dal (previgente) patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo di finalizzazione dell'indebitamento a investimento (art. 119 Cost.), nonché di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria per la quale l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione. Mediante quest'ultimo inciso, il legislatore ha introdotto un parametro di controllo generico ed aperto, non venuto meno con la successiva evoluzione normativa (il comma 167 della legge n. 266/2005 in esame, a differenza del successivo comma 168 ⁽⁴⁾, non è stato abrogato dall'art. 3 del d.l. n. 174/2012), con l'effetto di ampliare il sindacato della Corte dei conti a tutte le *"gravi irregolarità contabili e finanziarie"*, sia quelle che possono *"pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari"* (cfr. art. 148-bis TUEL) che quelle *"in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive"*, anche se non necessariamente incidenti sui predetti equilibri (cfr. comma 167).

L'art. 148-bis del TUEL si chiude con il comma 3, in base al quale, all'esito delle verifiche di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria (o, in precedenza, del mancato ri-

⁽²⁾ L'art. 1, comma 169, della legge n. 266/2005, ha previsto che, per l'esercizio dei compiti di cui ai precedenti commi, la Corte dei conti può avvalersi della collaborazione di esperti, sino a un massimo di dieci unità, particolarmente qualificati nelle materie economiche, finanziarie e statistiche.

⁽³⁾ Si rinvia, da ultimo, alle deliberazioni della sezione autonomie, 12 aprile 2021, n. 7/INPR e n. 2/INPR, con le quali sono stati approvate le linee guida a cui devono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella redazione della relazione-questionario sul rendiconto consuntivo 2020 e sui bilanci di previsione 2021-2023 (in tale ultimo caso, senza adottare uno specifico questionario, ma chiedendo una relazione, a forma libera, su alcuni predeterminati aspetti della programmata gestione finanziaria, anche alla luce dell'impatto dell'emergenza sanitaria da Covid-19).

⁽⁴⁾ Si riporta il testo dell'abrogato art. 1, comma 168, della legge n. 266/2005, che disciplinava, sino all'introduzione dell'art. 148-bis TUEL, l'esito dei controlli finanziari sui rendiconti degli enti locali: *"Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino, anche sulla base delle relazioni di cui al comma 166, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno"*.

spetto degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno) comporta, per gli enti interessati, l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Una volta (e se) trasmessi, le sezioni regionali di controllo devono verificarli nel termine di trenta giorni. Qualora l'ente locale non provveda all'invio o la verifica dia esito negativo, la norma attribuisce alla Corte il potere di precludere l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

4.1.1. Il fondamento costituzionale e la natura del controllo attribuito alle sezioni regionali

La normativa disciplinante il controllo in esame costituisce un'evoluzione delle previsioni contenute nel precedente art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131 ⁽⁵⁾, e, come queste ultime, è ascrivibile alla categoria del *"riesame di legalità e regolarità finanziaria"*, la cui caratteristica principale è la finalizzazione degli accertamenti effettuati all'adozione di misure correttive da parte dei medesimi enti interessati. Come precisato dalla Corte Costituzionale ⁽⁶⁾, l'art. 1, commi da 166 a 170, della legge n. 266/2005, prima, e l'art. 148-bis del d.lgs. 267/2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del d.l. 174/2012, in seguito, hanno istituito forme di controllo finalizzate ad evitare o attenuare il rischio di danni agli equilibri di bilancio degli enti locali (e del servizio sanitario nazionale). Questi ultimi, tuttavia ⁽⁷⁾, si collocano su un piano distinto, per quel che riguarda gli esiti (rafforzati, dopo la riforma del 2012, con l'attribuzione di uno specifico potere inibitorio), rispetto ai precedenti controlli sulla gestione amministrativa (art. 3 legge 14 gennaio

⁽⁵⁾ Art. 7, comma 7, legge 131/2003, *"Attuazione dell'articolo 118 della Costituzione in materia di esercizio delle funzioni amministrative"*: *"La Corte dei conti, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, verifica il rispetto degli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, in relazione al patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verificano, nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza, nonché la sana gestione finanziaria degli enti locali ed il funzionamento dei controlli interni e riferiscono sugli esiti delle verifiche esclusivamente ai consigli degli enti controllati, salvo quanto disposto dal terzo periodo del presente comma. Nelle relazioni al Parlamento di cui all'articolo 3, comma 6, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, e all'articolo 13 del decreto legge 22 dicembre 1981, n. 786, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1982, n. 51, e successive modificazioni, la Corte dei conti riferisce anche sulla base dei dati e delle informazioni raccolti dalle sezioni regionali di controllo. Resta ferma la potestà delle Regioni a statuto speciale, nell'esercizio della loro competenza, di adottare particolari discipline nel rispetto delle suddette finalità. Per la determinazione dei parametri di gestione relativa al controllo interno, la Corte dei conti si avvale anche degli studi condotti in materia dal Ministero dell'interno"*.

⁽⁶⁾ C. Cost., 5 aprile 2013, n. 60.

⁽⁷⁾ C. Cost., 7 giugno 2007, n. 179.

1994, n. 20) e finanziaria (art. 7, comma 7, legge 131/2013), aventi espressamente natura collaborativa ⁽⁸⁾.

Le verifiche in parola, peraltro, sono state ritenute compatibili con l'autonomia riconosciuta agli enti locali in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.) ⁽⁹⁾. In proposito, la Corte Costituzionale ⁽¹⁰⁾ ha puntualizzato che i vincoli di finanza pubblica sono divenuti ancor più pregnanti nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale n. 1 del 2012, che, nel comma premesso all'art. 97 e nell'art. 119 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni, non solo territoriali, ad assicurare, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

Come sottolineato, inoltre, dalle sezioni riunite in speciale composizione ⁽¹¹⁾, la medesima natura e funzione deve essere riconosciuta alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti adottate in materia di piani di riequilibrio finanziario e di dissesto degli enti locali, disciplinate dagli artt. 243-bis, e seguenti, del d.lgs. n. 267/2000 (introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. r), del citato d.l. 174/2012) e dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149. Anche tali pronunce sono emanate nell'esercizio di un potere neutrale di controllo, attribuito dalla Costituzione alla magistratura contabile (artt. 100 e 103 Cost.), con la finalità di garantire gli equilibri di bilancio, il coordinamento della finanza pubblica e la verifica del rispetto dei vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea.

Più volte la Corte Costituzionale ⁽¹²⁾ ha affermato che i controlli di legittimità-regolarità sui bilanci pubblici, attribuiti alla Corte dei conti, esulano

⁽⁸⁾ C. Cost., 27 gennaio 1995, n. 29.

⁽⁹⁾ Nello specifico, con la sentenza 7 giugno 2007, n. 179, la Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 166, 167, 168 e 169, della legge n. 266/2005, ha affermato che tali norme *“introducono un nuovo tipo di controllo affidato alla Corte dei conti, dichiaratamente finalizzato ad assicurare, in vista della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, la sana gestione finanziaria degli enti locali, nonché il rispetto, da parte di questi ultimi, del patto di stabilità interno e del vincolo in materia di indebitamento posto dall'ultimo comma dell'art. 119”*. Nella stessa occasione la Consulta ha specificato che *“nella sua configurazione questa nuova forma di controllo sviluppa il quadro delle misure necessarie per garantire la stabilità dei bilanci ed il rispetto del patto di stabilità interno, prescritti dall'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131”* e che *“tale attribuzione trova diretto fondamento nell'art. 100 Cost., il quale assegna alla Corte dei conti il controllo successivo sulla gestione del bilancio, come controllo esterno ed imparziale e che il riferimento dello stesso art. 100 Cost. al controllo sulla gestione del bilancio dello Stato, debba intendersi oggi esteso ai bilanci di tutti gli enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, il bilancio della finanza pubblica allargata”* (così C. Cost., n. 198/2012, che aderisce ai principi espressi nella precedente pronuncia n. 179/2007).

⁽¹⁰⁾ C. Cost., 26 febbraio 2014, n. 40; id., 5 aprile 2013, n. 60; id., 20 luglio 2012, n. 198.

⁽¹¹⁾ C. conti, SS.RR. spec. comp., 12 giugno 2013, n. 2/2013/EL, e, più di recente, 4 agosto 2021, n. 9/EL.

⁽¹²⁾ C. Cost., 13 aprile 2017, n. 80; id., 25 ottobre 2017, n. 228.

dal genere di quelli sulla gestione e, a differenza di questi ultimi (aventi natura collaborativa), *“hanno assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari (sentenza n. 60 del 2013), proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari”* ⁽¹³⁾. I ridetti *“controlli di legittimità sui bilanci degli enti locali”* sono, altresì, funzionali al coordinamento e all'armonizzazione dei conti pubblici e *“si giustificano in ragione dei caratteri di neutralità e indipendenza del controllo di legittimità della Corte dei conti”* (C. Cost., 6 marzo 2014, n. 39) ⁽¹⁴⁾.

In seguito, con la sentenza 14 febbraio 2019, n. 18, la Corte Costituzionale ⁽¹⁵⁾ ha ribadito come il controllo di c.d. legalità finanziaria operato dalle sezioni regionali della Corte dei conti (al cui interno si colloca, come detto, anche l'approvazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale presentati dagli enti locali, nonché la verifica periodica della loro attuazione, cfr. art. 243-*quater* TUEL) risulti rigorosamente ancorato a parametri legali, tanto che pure l'esito di tale attività è sottoponibile al sindacato giurisdizionale delle sezioni riunite in speciale composizione (art. 11, comma 6, d.lgs. n. 174/2016 ⁽¹⁶⁾). Di conseguenza, la Consulta, in coerenza con i criteri individuati in precedenza (sin dalla sentenza n. 226 del 1976), ha ammesso la legittimazione della sezione di controllo della Corte dei conti a sollevare questioni di legittimità costituzionale, ricorrendo i presupposti richiesti dall'art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1, e dall'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87. Si fa rinvio, per approfondimenti, al pertinente paragrafo del presente capitolo.

⁽¹³⁾ Pertanto, tale tipo di sindacato *“è esercitato nell'interesse dello Stato per finalità che riguardano la finanza pubblica nel suo complesso e non può essere confuso e sovrapposto a controlli esercitati da un ente ad autonomia speciale”* (C. Cost., 26 febbraio 2014, n. 40; id., 25 ottobre 2017, n. 228).

⁽¹⁴⁾ Nella sentenza C. Cost., 25 ottobre 2017, n. 228 si legge, altresì, che, per gli enti locali siti in regioni ad autonomia speciale, non si deve confondere la disciplina delle modalità di conformazione dei rapporti finanziari tra Stato e autonomie speciali, profili suscettibili di accordo, fermo restando il doveroso concorso di queste ultime al raggiungimento degli obiettivi in materia (in termini, sentenza n. 425/2004), con quella afferente al sindacato uniforme e generale sui conti degli enti locali ai fini del rispetto dei limiti complessivi di finanza pubblica, che il legislatore statale ha assegnato alla Corte dei conti in ragione della sua natura di organo posto al servizio dello Stato-comunità (cfr. sentenze C. Cost., 5 aprile 2013, n. 60; id., 20 luglio 2012, n. 198; id., 6 luglio 2006, n. 267). Di conseguenza, il contenuto e gli effetti delle pronunce della Corte dei conti non possono essere disciplinati dal legislatore regionale (cfr. sentenza C. Cost., 6 marzo 2014, n. 39), né una regione o provincia autonoma può impadronirsi della conformazione di tale controllo (cfr. sentenza C. Cost., 26 febbraio 2014, n. 40).

⁽¹⁵⁾ In termini, le successive sentenze 19 maggio 2020, n. 115, e 29 aprile 2021, n. 80.

⁽¹⁶⁾ Come prospettato dalla medesima Corte Costituzionale nelle motivazioni della sentenza n. 39/2014.

4.2. Le modalità introduttive del controllo ed il suo oggetto

4.2.1. Il ruolo dell'organo di revisione economico-finanziaria

Per quanto riguarda l'individuazione dell'organo di revisione competente alla compilazione ed all'invio della relazione-questionario prescritta dall'art. 1, comma 166, della legge n. 266/2005 può ritenersi che trattasi di obbligo posto in capo all'organo di controllo *pro tempore* in carica, e non a quello (eventualmente differente) espletante le funzioni nell'esercizio a cui la relazione fa riferimento ⁽¹⁷⁾.

In particolare, il tardivo invio della predetta relazione costituisce *ex se* un'irregolarità ⁽¹⁸⁾, in quanto impedisce alla Sezione di avviare il prescritto controllo sulla gestione finanziaria e contabile dell'ente locale.

Pertanto, in base alla normativa ora esposta, l'organo di revisione economico-finanziaria degli enti locali, oltre agli obblighi ed alle responsabilità discendenti dalle competenze attribuite dall'art. 239 TUEL (non solo di verifica contabile, ma anche di consulenza ed assistenza alle decisioni degli organi politico-amministrativi), assume anche l'onere della presentazione della relazione-questionario alla sezione regionale di controllo, non nell'interesse dell'ente verificato, ma di quello pubblico alla sana e corretta gestione finanziaria. L'art. 239 del TUEL, dopo la riforma del 2012, ha suggellato tale necessario rapporto di collaborazione fra controllore interno (organo di revisione) ed esterno (Corte dei conti), prevedendo espressamente che anche il secondo trasmetta al primo *“i rilievi e le decisioni assunti a tutela della sana gestione finanziaria dell'ente”*.

La legge attribuisce, infatti, all'organo di revisione una molteplicità di funzioni (cfr. art. 239 TUEL), la prevalenza delle quali risulta in perfetta simmetria con i parametri sulla cui base anche l'organo di controllo esterno (la Corte dei conti) deve esercitare le proprie funzioni (si segnala, in particolare, quella di vigilare, anche con tecniche motivate di campionamento, sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione). A fronte di tale potere, la legge prevede, espressamente, che il Consiglio comunale, provinciale o metropolitano sia tenuto a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione (art. 239, comma 1-bis, TUEL).

Quanto esposto trova rappresentazione anche nel modello di relazione-questionario approvato dalla sezione delle autonomie (cfr., per il rendiconto 2020 ed il bilancio di previsione 2021-2023, le deliberazioni 12 aprile 2021,

⁽¹⁷⁾ Può farsi rinvio, per esempio, a C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 13 giugno 2017, n. 192/PRSE e id., 5 luglio 2017, n. 198/PSRE, o C. conti, sez. reg. contr. Puglia, 23 ottobre 2017, n. 135/PRSP o, ancora, più di recente, a sez. reg. cont. Liguria 21 marzo 2020, n. 31/PRSP.

⁽¹⁸⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 5 luglio 2017, n. 198/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Abruzzo, 9 marzo 2015, n. 27/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Puglia, 5 ottobre 2017, n. 130/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Sicilia, 29 settembre 2017, n. 152/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Veneto, 5 febbraio 2019, n. 24/PRSE.

n. 7/INPR e n. 2/INPR), che propone come preliminare elemento di valutazione per le sezioni regionali la vigilanza sull'adozione, da parte dell'ente locale, delle misure correttive ai rilievi effettuati dall'organo di revisione. In proposito, si precisa come la nozione di "*grave irregolarità*" comprenda non solo la violazione formale delle norme contabili, ma anche qualunque atto, negozio o comportamento materiale che produca un pericolo attuale per il mantenimento, anche in prospettiva, dell'equilibrio di bilancio dell'ente.

4.2.2. Le ipotesi di avvio atipico del procedimento di controllo

L'abrogato comma 168 della legge n. 266/2005 precisava che l'accertamento delle sezioni regionali della Corte dei conti poteva trovare fondamento "*anche sulla base delle relazioni di cui al comma 166*", prospettando la possibile attivazione, previa interlocuzione istruttoria, in ragione di altre segnalazioni, tipizzate (le relazioni dell'organo di revisione economico-finanziario, ex art. 239 TUEL, o del responsabile del servizio economico-finanziario, ex art. 153 TUEL) o atipiche (circostanziati articoli di stampa, denunce di consiglieri comunali o di dipendenti dell'ente locale, ecc.).

La nuova disciplina (art. 148-*bis* del TUEL, introdotto dal citato d.l. 174/2012) non sembra dare ingresso a differenti, e non disciplinate, modalità di avvio dell'istruttoria (oltre alla relazione-questionario dell'organo di revisione), ma, anche alla luce delle altre novità introdotte dal decreto di riforma dei controlli, interni ed esterni, sugli enti locali e dell'interpretazione sistematica delle relative norme, si può ritenere che le pronunce di accertamento ex art. 148-*bis* TUEL (e il successivo, eventuale, potere inibitorio) possano scaturire anche da approfondimenti istruttori conseguenti, per esempio, a segnalazioni del responsabile del servizio economico e finanziario ex art. 153, comma 6, TUEL ⁽¹⁹⁾, dello stesso collegio dei revisori dei conti nell'esercizio della generale funzione di vigilanza attribuita dall'art. 239 TUEL o di denunce, circostanziate, presentate da consiglieri di opposizione o meri cittadini.

Non si può escludere, inoltre, che la pronuncia di accertamento della sezione di controllo trovi fonte in una segnalazione inviata dalla competente Procura regionale della medesima Corte dei conti ⁽²⁰⁾.

⁽¹⁹⁾ In tal senso, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 2 agosto 2013, n. 355/PRSP; id., 27 agosto 2015, n. 269/PRSP; C. conti., sez. reg. contr. Liguria, 1° aprile 2015, n. 30/PRSE. Si ricorda, inoltre, in proposito, che l'art. 3 del d.l. 174/2012, convertito dalla legge 213/2012, ha imposto agli enti locali di istituire una specifica forma di controllo interno sugli equilibri finanziari, da implementare "*sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione*" (cfr. art. 147 e 147-*quinquies* del d.lgs. 267/2000), i cui *report* periodici possono costituire la fonte da cui scaturisce l'obbligo informativo verso la Corte dei conti ex art. 153, comma 6, TUEL.

⁽²⁰⁾ Nella fattispecie esaminata dalla sezione lombarda della Corte dei conti, deliberazione 17 dicembre 2013, n. 544/PRSP, per esempio, l'attività istruttoria risulta avviata in base ad una comunicazione della Procura regionale, alla quale, a sua volta, era stata inoltrata una denuncia di elusione degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno.

4.2.3. Le osservazioni dei singoli componenti il collegio dei revisori

I questionari sul bilancio di previsione e sul rendiconto consuntivo degli enti locali, da inviare alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, devono essere redatti dall'organo di revisione economico-finanziaria, preposto al controllo interno sulla regolarità amministrativo-contabile, che, potendo essere collegiale (in particolare per province, città metropolitane e comuni aventi popolazione superiore ai 15.000 abitanti, cfr. art. 234 TUEL), forma la propria volontà secondo i principi che presidiano la costruzione delle determinazioni degli organi plurisoggettivi (presenza della maggioranza dei componenti quale *quorum* costitutivo e decisione a maggioranza dei presenti quale *quorum* deliberativo). Resta però possibile, per ciascun revisore, effettuare, anche singolarmente, atti di ispezione e controllo ⁽²¹⁾. Pertanto, l'avvio di approfondimenti istruttori, da parte della sezione regionale di controllo della Corte dei conti, potrebbe partire anche dalla valutazione delle osservazioni del componente il collegio in posizione di minoranza. Se, infatti, non è impedito (anzi, è doveroso), per ciascuno di essi, effettuare le prescritte segnalazioni, in caso di rilevazione di un'ipotesi di danno erariale, alla competente Procura regionale della Corte dei conti (cfr. art. 52 d.lgs. n. 174/2016), in maniera simile l'inserimento nell'annuale questionario di osservazioni da parte del componente di minoranza del collegio dei revisori (che, peraltro, potrebbe inviare apposita autonoma relazione) può legittimamente attivare i poteri istruttori della competente sezione regionale di controllo (con eventuale istanza di chiarimenti sia agli organi amministrativi dell'ente locale che agli altri componenti del collegio).

4.2.4. L'oggetto del controllo ed il relativo ambito di estensione

La legge dispone che la relazione-questionario inviata dall'organo di revisione (sul bilancio preventivo o sul rendiconto consuntivo) sia strumentale alla verifica, da parte della Corte dei conti, dell'equilibrio economico-finanziario dell'ente locale. Il soggetto passivo del controllo è, pertanto, ordinariamente, quest'ultimo, non il collegio dei revisori, la cui attività di referto, come visto, è strumentale all'esercizio dei poteri da parte della magistratura contabile. Di conseguenza, anche l'attività istruttoria dovrebbe essere indirizzata ai competenti organi direttivi e gestionali interni (o, anche, politici), che hanno l'immediata disponibilità della documentazione amministrativa o contabile sottostante, e che sono responsabili delle scelte effettuate (e di cui possono fornire adeguati chiarimenti).

Analoga la procedura che ha portato alla delibera della sezione regionale di controllo per la Liguria 29 luglio 2020, n. 71/PRSP.

⁽²¹⁾ Cfr. art. 237 d.lgs. n. 267/2000 e circolare MEF-RGS n. 20 del 5 maggio 2017, "Vademecum per la revisione amministrativo contabile degli enti e organismi pubblici".

Nulla esclude, naturalmente, che delucidazioni possano essere chieste al medesimo organo di revisione (ove si abbia bisogno di chiarire il senso o la portata di alcune segnalazioni) o, ancora, che il comportamento di quest'ultimo possa divenire oggetto di approfondimenti istruttori. Oltre al caso dell'omessa presentazione dei questionari annuali ⁽²²⁾, l'attività istruttoria potrebbe condurre, infatti, all'accertamento di inadempienze, da parte del collegio, agli obblighi imposti dalla legge (per es., insufficiente numero di verifiche di cassa ⁽²³⁾; ridotta quantità di ordinativi esaminati o estrazione di questi ultimi senza l'adozione di motivate tecniche di campionamento ⁽²⁴⁾; omessa certificazione annuale dei fondi per la contrattazione integrativa del personale ⁽²⁵⁾; sporadiche riunioni o frequente assenza di uno dei membri; ecc.). I revisori, infatti, rispondono della veridicità delle attestazioni rese e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario (art. 240 TUEL). Ne consegue che, ai sensi dell'art. 2407 c.c., può profilarsi una responsabilità in solido con gli amministratori per i fatti e le omissioni a questi ultimi imputabili, laddove sia provato che l'eventuale danno non si sarebbe prodotto in caso di assolvimento della funzione con la dovuta diligenza ⁽²⁶⁾.

Per quanto riguarda l'ambito di estensione soggettiva dei controlli attribuiti alle sezioni regionali della Corte dei conti, il citato art. 1, comma 166, della legge n. 266/2005 (parimenti, l'art. 148-bis del TUEL) fa generico riferimento agli "enti locali". Questi ultimi, in base alla definizione contenuta nell'art. 2 del d.lgs. n. 267/2000 (dettata, si precisa, al solo fine di definire il perimetro di applicazione delle norme del testo unico), comprendono "i comuni, le province, le città metropolitane, le comunità montane, le comunità isolate e le unioni di comuni" ⁽²⁷⁾. Tuttavia, le linee guida-questionario approvate annualmente dalla sezione delle autonomie della Corte sono state

⁽²²⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 19 marzo 2015, n. 106/PRSE; id., 22 novembre 2017, n. 323/PRSP; sez. reg. contr. Sicilia, 25 giugno 2019, n. 133/PRSP; sez. reg. contr. Sardegna, 9 ottobre 2019, n. 71/PRSE; sez. reg. contr. Liguria, 27 marzo 2020, n. 31/PRSP.

⁽²³⁾ Cfr., artt. 223 e 239 del d.lgs. n. 267/2000; circolare MEF-RGS n. 20 del 5 maggio 2017, "Vademecum per la revisione amministrativo contabile degli enti e organismi pubblici", ed. 2017, paragrafo 2.6 ("Verifiche di cassa").

⁽²⁴⁾ Cfr., art. 239, co. 1, lett. c), d.lgs. n. 267/2000; circolare MEF-RGS n. 20 del 5 maggio 2017, citata, paragrafo 2.5 ("Accertamento della regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili").

⁽²⁵⁾ Cfr. art. 40-bis del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165.

⁽²⁶⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. giur. Veneto, 17 giugno 2015, n. 98; id., 17 novembre 2016, n. 182; C. conti., sez. giur. Toscana, 17 settembre 2015, n. 98. Può farsi rinvio, altresì, per il concorso nel reato di falsità ideologica a Corte di Cassazione, sezione penale, 4 aprile 2018, n. 33843.

⁽²⁷⁾ Inoltre, in base al comma 2 del richiamato art. 2 del d.lgs. 267/2000, le norme sugli enti locali previste dal medesimo testo unico "si applicano, altresì, salvo diverse disposizioni, ai consorzi cui partecipano enti locali, con esclusione di quelli che gestiscono attività aventi rilevanza economica ed imprenditoriale e, ove previsto dallo statuto, dei consorzi per la gestione dei servizi sociali".

indirizzate ai soli comuni, province e città metropolitane ⁽²⁸⁾, distinguendo, altresì, in esercizi pregressi, fra comuni aventi popolazione inferiore o superiore ai 5.000 abitanti ⁽²⁹⁾ (fascia demografica sottoposta, fino al 2013, al previgente patto di stabilità interno ⁽³⁰⁾).

Le linee guida non hanno considerato, fino a questo momento, le comunità montane, le comunità isolate e le unioni di comuni (e meno ancora i consorzi assimilati, quanto a natura giuridica ⁽³¹⁾, agli enti locali, ex art. 2, co. 2, del TUEL), che sono state sporadicamente, e indirettamente, comunque oggetto dei controlli finanziari da parte delle sezioni regionali ⁽³²⁾. Posto che anche l'art. 148-*bis* del TUEL individua, quali amministrazioni sottoposte al controllo, gli "enti locali", si ritiene che le pronunce delle sezioni regionali possano avere ad oggetto, soprattutto in conseguenza dell'obiettivo legislativo di accorpamento delle funzioni e dei servizi in soggetti sovracomunali ⁽³³⁾ (a cui vanno trasferite le relative risorse), anche la situazione finanziaria di comunità montane, comunità isolate e unioni di comuni. A tal fine, l'istruttoria può partire dall'esame dei questionari sui bilanci di previsione o sui rendiconti consuntivi dei comuni, per poi sfociare, previa convocazione dei competenti rappresentanti politico-amministrativi, in una deliberazione richiedente l'adozione di adeguate misure correttive anche agli enti sovracomunali.

⁽²⁸⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sezione autonomie, 5 aprile 2017, n. 6/INPR; id., 20 giugno 2016, n. 22/INPR. La recente deliberazione 12 aprile 2021, n. 7/INPR (approvazione delle relazioni-questionario sui rendiconti 2020) fa riferimento, nel corpo del provvedimento, agli "enti locali", ma la compilazione del questionario viene richiesta solo agli organi di revisione di "Provincia/Città metropolitana/Comune". In maniera simile, la deliberazione 12 aprile 2021, n. 2/INPR (di approvazione delle relazioni-questionario sui bilanci di previsione 2021-2023), pur apparendo indirizzata genericamente agli "enti locali", nelle allegate Linee guida riduce l'obbligo a comuni, città metropolitane e province.

⁽²⁹⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sezione autonomie, 31 marzo 2015/INPR, n. 13; id., 18 aprile 2014, n. 11/INPR.

⁽³⁰⁾ Cfr. art. 31, co. 1, della legge 183/2011.

⁽³¹⁾ Può farsi rinvio, per esempio, agli approfondimenti contenuti nelle deliberazioni della sezione regionale di controllo per la Lombardia, 13 maggio 2016, n. 149/PAR e 1° marzo 2016, n. 175/PAR, nonché dalla sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, 27 luglio 2015, n. 126/PAR.

⁽³²⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 19 luglio 2012, n. 338/PRSE.

⁽³³⁾ Cfr. art. 32 TUEL, come sostituito dall'art. 19, co. 3, del d.l. 6 luglio 2012, n. 95, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, e poi modificato dall'art. 2, comma 6, d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito dalla l. 17 dicembre 2012, n. 221, nonché dalla legge 7 aprile 2014, n. 56 (di riordino dell'ordinamento di province e città metropolitane). In materia, merita di essere richiamata la sentenza della Corte Costituzionale 4 marzo 2019, n. 33, che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 14, comma 28, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, come modificato dall'art. 19, comma 1, del citato decreto legge n. 95/2012, che aveva imposto forme associative per i comuni di minori dimensioni demografiche, nella parte in cui non prevede la possibilità, in un contesto di comuni obbligati e non, di dimostrare, al fine di ottenere l'esonero dall'obbligo, che, a causa della particolare collocazione geografica e dei caratteri demografici e socio ambientali, del comune obbligato, non sono realizzabili, con le forme associative imposte, economie di scala e/o miglioramenti, in termini di efficacia ed efficienza, nell'erogazione dei servizi pubblici.

4.3. I parametri normativi del controllo di legalità finanziaria

L'articolo 148-*bis* del TUEL, in continuità con quanto disposto dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 266/2005, individua i seguenti parametri ai quali le sezioni regionali della Corte dei conti devono conformare il proprio controllo sui documenti contabili degli enti locali: l'osservanza del vincolo di finalizzazione dell'indebitamento a spesa di investimento, posto dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione; la sostenibilità dell'indebitamento (enunciato che fa riferimento, in primo luogo, ma non solo, al rispetto dei limiti di finanza pubblica posti all'ammontare complessivo del debito o al suo costo in termini di interessi passivi ⁽³⁴⁾); la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno (poi sostituito dal saldo annuale di finanza pubblica ⁽³⁵⁾) e, attualmente, sostanzialmente sostituito dall'unico equilibrio di competenza a consuntivo richiesto dall'art. 1, comma 821, della legge n. 145/2018 ⁽³⁶⁾); l'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti (clausola aperta che racchiude tutte le patologie, in primo luogo derivanti dal mancato rispetto di regole di finanza pubblica, che possono avere un'incidenza sull'equilibrio, anche dinamico ⁽³⁷⁾, dei bilanci degli enti locali).

La formulazione dell'esposto art. 148-*bis* del TUEL (come dei commi 166 e 167 della legge n. 266/2005) appare, pertanto, incentrata sui parametri (riassumibili nella c.d. "*legalità finanziaria*") più che sull'oggetto del controllo (come accade invece, per esempio, per il controllo preventivo di legittimità ⁽³⁸⁾) e, come tale, non sembra attribuire alle sezioni regionali della Corte dei conti un sindacato diretto sulla legittimità degli atti amministrativi e negoziali assunti dagli enti locali. La legittimità di (qualunque) atto amministrativo (in primo luogo, dei medesimi documenti contabili o negoziabile può, tuttavia, venire in rilievo, ai fini del controllo in parola, nei limiti in cui sia suscettibile "*di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti*"). Per fare un esempio, la norma non attribuisce alle sezioni regionali il potere di sindacare il legittimo affidamento di un contratto (appannaggio della Giustizia amministrativa), il cui esame può, incidentalmente, rilevare nella misura in cui sia funzionale alla valutazione della potenziale incidenza sugli equilibri finanziari ⁽³⁹⁾. Inoltre, mentre il sinda-

⁽³⁴⁾ Cfr. artt. 204 e 207 del d.lgs. 267/2000.

⁽³⁵⁾ Cfr. art. 1, commi 466 e seguenti, legge 232/2016 e, per approfondimenti e aspetti applicativi, la Circolare MEF-RGS n. 17/2017.

⁽³⁶⁾ Disciplina introdotta a seguito delle sentenze della Corte Costituzionale 29 novembre 2017, n. 247, 6 dicembre 2017, n. 252 e 17 maggio 2018, n. 101.

⁽³⁷⁾ Cfr., fra le altre, C. Cost., 5 aprile 2013, n. 60, 6 marzo 2014, n. 39 e 14 febbraio 2019, n. 18.

⁽³⁸⁾ L'art. 3, comma 1, della legge 20/1994 elenca, infatti, in modo tassativo, le tipologie di provvedimenti sui quali va esercitato il controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti.

⁽³⁹⁾ Si pensi, altresì, ad un contratto libero-professionale conferito a terzi in assenza dei

cato del giudice amministrativo è finalizzato alla mera valutazione della legittimità di un provvedimento (senza che rilevi, a tal fine, l'eventuale grado di impatto dell'atto esaminato sulle finanze pubbliche), il potere di controllo attribuito alla Corte dei conti dall'art. 148-*bis* del TUEL è volto a garantire la legalità finanziaria dell'azione amministrativa. Per tale ragione deve essere focalizzato sui provvedimenti (anche inoppugnabili per decorso dei termini) ed i contratti che hanno inciso o possono pregiudicare l'equilibrio finanziario dell'ente locale (non su qualunque atto amministrativo o negoziale).

4.3.1. *Il rispetto del (previgente) patto di stabilità interno e delle altre regole di finanza pubblica*

Il primo parametro individuato dal legislatore ai fini del controllo sui bilanci di previsione e rendiconti degli enti locali, è, o meglio era (come più avanti meglio esplicitato) costituito dalla *“verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno”* (cfr. art. 148-*bis* TUEL e art. 1, comma 167, legge n. 266/2005). Su tale base, l'attività delle sezioni regionali ha cercato, nel corso del tempo, di verificare l'effettivo rispetto degli obiettivi posti annualmente dalla ridetta regola di finanza pubblica, accertando che i dati contabili contenuti nelle annuali dichiarazioni ⁽⁴⁰⁾ corrispondessero a quelli presenti nei rendiconti e nelle scritture contabili degli enti locali, e che queste iscrizioni fossero conformi alle sottostanti norme amministrative o contabili (pena l'accertamento del mancato conseguimento o, nelle ipotesi più gravi, il raggiungimento con modalità elusive) ⁽⁴¹⁾.

presupposti normativi o in violazione dei limiti di finanza pubblica, più che in mera inosservanza di procedura comparativa (ex art. 7, co. 6, d.lgs. 165/2001); a un contratto concluso a prezzi maggiormente onerosi rispetto a quelli presenti nelle convenzioni quadro stipulate dalle centrali d'acquisto nazionali o regionali (art. 1, commi 449 e seguenti, legge 296/2006; art. 9, co. 3, del d.l. 66/2014, convertito dalla legge 89/2014), anche se aggiudicato con gara; ecc.

⁽⁴⁰⁾ Cfr. artt. 30, 31 e 32 della legge 12 novembre 2011, n. 183, e successive modifiche e integrazioni. Per approfondimenti, può farsi rinvio alle annuali circolari del Ministero dell'economia e delle finanze emesse in materia di patto di stabilità interno, l'ultima delle quali è stata la n. 6 del 18 febbraio 2014.

⁽⁴¹⁾ L'art. 31, commi 30 e 31, della legge 183/2011 (ripreso, ai fini della verifica del rispetto del saldo di finanza pubblica, dall'art. 1, commi 466 e seguenti, legge 11 dicembre 2016, n. 232, anch'esso poi abrogato dall'art. 1, comma 823, della legge 30 dicembre 2018, n. 145) aveva introdotto misure volte ad impedire, da parte degli enti locali, comportamenti elusivi della norma di finanza pubblica in parola, prevedendo, da un lato, quale sanzione di tipo civilistico, la nullità dei contratti di servizio e degli altri atti utilizzati a tal fine e, dall'altro, specifiche sanzioni pecuniarie per i responsabili, comminabili dalle sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti. Sul punto, va ricordato che l'esposta attribuzione non ha precluso alle sezioni regionali di controllo di verificare, autonomamente, l'effettivo rispetto degli obiettivi posti dal patto di stabilità (e dal successivo saldo di finanza pubblica) in sede di analisi dei questionari sui rendiconti, come espressamente previsto dall'art. 148-*bis* TUEL e, in precedenza, dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266/2005 (cfr. deliberazioni C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 14 novembre 2011, n. 60/PAR; id., 17 dicembre 2013, n. 544/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Veneto, 1° luglio 2013, n. 167/PRSP; id., 2 maggio 2014, n. 284/PRSP; C. conti, sez.

Le regole sul patto di stabilità interno, vigenti dal 1999, sono venute meno dall'esercizio 2016 ⁽⁴²⁾, a seguito dell'entrata in vigore della legge 24 dicembre 2012, n. 243 (*"Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione"*), che, nel dare attuazione al sesto comma dell'articolo 81 della Costituzione (come modificato dalla legge costituzionale n. 1/2012), ha imposto agli enti locali il rispetto di un *"saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali"* ⁽⁴³⁾ (cfr. art. 9 legge 243/2012) ⁽⁴⁴⁾.

I richiamati commi 1 e 1-bis dell'art. 9 prevedono, inoltre, la possibilità, in sede di legge annuale di bilancio statale, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica, di introdurre, per gli anni 2017-2019, anche il fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, incluso, invece, dall'esercizio 2020, a regime (se finanziato da *"entrate finali"*) ⁽⁴⁵⁾.

reg. contr. Puglia, 23 giugno 2015, n. 133/PRSP; ecc.). Le *"limitazioni amministrative"* a carico degli enti che non hanno rispettato il patto di stabilità (o, in seguito, il saldo di finanza pubblica) trovano fondamento nella circostanza che, alla rilevata *"grave irregolarità"* finanziaria, è necessario porre rimedio nell'esercizio successivo (cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 28 gennaio 2008, n. 25; id., 14 ottobre 2009, n. 813; id., 8 marzo 2010, n. 288/PAR). Dette *"limitazioni"* non erano graduate in relazione alla gravità o alla causa del mancato conseguimento del patto (o del saldo). Nel caso di elusione, a differenza del mero mancato conseguimento, scattava l'applicazione anche di sanzioni personali, la cui comminazione era posta, tuttavia, in capo alla competente sezione giurisdizionale, previa attivazione da parte della Procura. Si tratta, come meglio precisato in seguito, di limitazioni e sanzioni applicabili ai casi di mancato conseguimento o elusione (di patto o saldo) riferibili agli esercizi finanziari fino al 2018, essendo dal 2019 la disciplina venuta meno (cfr. art. 1, commi 819 e seguenti, della legge n. 145/2018), anche a seguito della sentenza della Corte Costituzionale 17 maggio 2018, n. 101.

⁽⁴²⁾ Cfr. art. 1, commi 707 e ss., legge 208/2015 e, in seguito, art. 1, commi 463 e ss., legge 232/2016.

⁽⁴³⁾ Rispettivamente, titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dell'entrata e titoli 1, 2 e 3 della spesa degli schemi di bilancio contenuti nel d.lgs. 118/2011.

⁽⁴⁴⁾ La legge 12 agosto 2016, n. 164 ha modificato l'art. 9, commi 1 e 1-bis, della legge 243/2012, superando l'obbligo (originariamente imposto) del conseguimento di (ben) quattro saldi di riferimento per i bilanci di regioni ed enti locali (saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali; saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale di rimborso prestiti, sia nella fase di previsione che di rendicontazione). La soppressione degli obblighi di conseguimento di un saldo non negativo in termini di cassa è stata anche la conseguenza dell'entrata in vigore, dal 2015, della riforma contabile degli enti territoriali (d.lgs. n. 118/2011), che, attraverso il nuovo principio della competenza finanziaria c.d. potenziata, dovrebbe, anche per le spese di investimento, avvicinare la rilevazione dei dati di cassa a quelli di competenza.

⁽⁴⁵⁾ Sul punto, va ricordato che, in aderenza ai principi di diritto affermati dalla sentenza (interpretativa di rigetto) della Corte Costituzionale 29 novembre 2017, n. 247, gli enti territoriali hanno la facoltà di utilizzare le risorse, in entrata e in uscita, confluite nel fondo pluriennale vincolato, anche se non *"finanziate da entrate finali"* (aggregato che, come noto, non comprende, fra le altre, le entrate, puramente finanziarie, derivanti da indebitamento). Dal 2019, peraltro, come meglio precisato più avanti, le regole del c.d. saldo di finanza pubblica (art. 1, commi 466 e seguenti, della legge n. 232/2016) sono venute meno (cfr. art. 1, commi 819 e seguenti, della legge n. 145/2019), anche in conseguenza della sentenza della Corte Costituzionale 17 maggio 2018, n. 101, mentre

L'articolo 9, comma 2, della legge 243/2012, prevede, espressamente che, nel caso in cui un ente registri un valore negativo del saldo, deve adottare, al fine di assicurare gli obiettivi complessivi di finanza pubblica, misure di correzione tali da assicurarne il recupero entro il triennio successivo (in quote costanti). Il successivo comma 4 aggiunge che, con legge statale, vanno definiti i premi e le sanzioni da applicare agli enti territoriali in base ai seguenti principi: 1) proporzionalità tra premi e sanzioni; 2) proporzionalità tra sanzioni e violazioni; 3) destinazione dei proventi delle sanzioni a favore dei premi agli enti del medesimo comparto che hanno rispettato i propri obiettivi.

Il quadro delineato dalla legge rinforzata 243/2012 aveva trovato attuazione con l'art. 1, commi 466 e seguenti, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 ⁽⁴⁶⁾, che, a decorrere dal 2017, aveva imposto a regioni, province autonome di Trento e di Bolzano, città metropolitane, province ed a tutti i comuni (a prescindere dal numero di abitanti) di conseguire, annualmente, un saldo di bilancio, iniziale e finale, in termini di competenza, positivo ⁽⁴⁷⁾.

l'obbligo di conseguire l'annuale *"pareggio di bilancio"*, prescritto dall'art. 9 della legge n. 243/2012 (che, per inciso, è formulato in maniera identica al comma 466 della legge n. 232/2016, dichiarato costituzionalmente illegittimo) rimane vigente, salva la possibilità, per gli enti, di considerare integralmente il fondo pluriennale vincolato (in entrata e in uscita) e il risultato di amministrazione (ulteriore profilo affrontato dalla citata sentenza n. 247/2017).

⁽⁴⁶⁾ Le disposizioni in parola erano state espressamente qualificate in termini di principi fondamentali di *"coordinamento della finanza pubblica"*, ai sensi dell'articolo 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione, essendo funzionali non tanto all'equilibrio di bilancio del singolo ente (prescritto dagli artt. 81, 97 e 119, comma sesto, Cost., ai cui fini rilevano tutte le entrate e tutte le spese) ma, come accennato, al conseguimento dell'obiettivo europeo di congruo rapporto fra *"disavanzo pubblico"* (altresì denominato *"indebitamento netto"*) e prodotto interno lordo (che, unitamente al rapporto fra *"debito pubblico"* e PIL, misura la virtuosità dei bilanci pubblici dei Paesi dell'Unione), il cui numeratore trae fonte dal saldo del *"conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche"*, redatto seguendo i criteri del regolamento UE n. 549/2013, c.d. SEC 2010. A questi ultimi fini, infatti, rilevano i soli *"ricavi"* e *"costi"* di competenza, aggregato a cui si avvicinano le rilevazioni finanziarie degli accertamenti e impegni delle entrate e delle spese c.d. *"finali"*, e da cui sono escluse, invece, le entrate e le spese puramente finanziarie (oltre che le partite di giro), non integranti ricavi o costi in un conto economico. Inoltre, non sono conteggiate, pur rilevando nel bilancio finanziario del singolo ente territoriale, in entrata, le quote applicate del risultato di amministrazione (non costituenti un *"ricavo"* di competenza, e peraltro già conteggiate, come accertamenti/ricavi, in esercizi precedenti) e, in spesa, gli stanziamenti a titolo di accantonamenti a fondi (che, in quanto non integranti *"costi"* di competenza, ma oneri potenziali, non rilevano ai fini del conto economico consolidato della PA). L'art. 9 della legge n. 243/2012 (come il saldo richiesto dall'abrogato art. 1, commi 466 e seguenti, della legge n. 232/2016 o, anche, gli obiettivi finanziari posti dal previgente patto di stabilità interno) configura, pertanto, un equilibrio di bilancio parziale, strutturato contabilmente al fine di conseguire obiettivi di coordinamento complessivo della finanza pubblica, in particolare imposti dalle regole europee.

⁽⁴⁷⁾ La disciplina, riprendendo letteralmente quanto disposto dall'art. 9 della legge 243/2012, prevedeva che, ai fini del ridetto saldo, rilevavano le sole *"entrate finali"* (titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dello schema di bilancio previsto dal d.lgs. 118/2011) e *"spese finali"* (titoli 1, 2, 3 del medesimo schema). Veniva, inoltre, specificato che, per il triennio 2017-2019, nelle entrate e nelle spese finali di competenza poteva essere considerato anche il fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento, facoltà che, a decorrere dal

I commi 475 e 476 dell'articolo 1 della legge bilancio per il 2017 avevano anche attuato le disposizioni previste dall'art. 9, comma 4, della legge 243 del 2012, confermando, nella sostanza, le sanzioni già comminate nei confronti degli enti che non conseguivano gli obiettivi posti dal patto di stabilità interno ⁽⁴⁸⁾, salvo introdurre un trattamento differenziato per gli enti che non rispettavano il saldo di finanza pubblica in misura uguale o superiore ovvero inferiore al 3 per cento delle entrate finali (accertamenti).

Il successivo comma 477 aveva precisato che, nei confronti degli enti per i quali il mancato rispetto del saldo sia accertato dalle sezioni regionali della Corte dei conti successivamente all'anno seguente a quello cui la violazione si riferisce, l'applicazione delle sanzioni avviene nell'esercizio successivo a quello della comunicazione dell'inadempimento in parola al Ministero dell'economia e delle finanze.

I commi 480 e 481 dell'articolo 1 della legge 232/2016 avevano confermato, altresì, le misure volte ad assicurare il rispetto sostanziale delle regole finanziarie in parola, sanzionando i comportamenti elusivi ⁽⁴⁹⁾ con la nullità

2020, era stata introdotta a regime (sempre limitatamente al FPV finanziato da "*entrate finali*", quindi con esclusione di quello formatosi a seguito dell'accertamento di entrate da indebitamento). La disciplina in parola, come meglio specificato più avanti, è stata incisa dalla citata sentenza della Corte Costituzionale n. 101/2018 (oltre che, indirettamente, dalla, ugualmente citata, sentenza n. 247/2017), conducendo alla rivisitazione integrale della disciplina (art. 1, commi 819 e seguenti, legge n. 145/2018).

⁽⁴⁸⁾ Cfr., da ultimo, quanto prescritto dall'art. 31, co. 26, della legge 183/2011, come sostituito dall'art. 1, co. 439, della legge 228/2012.

⁽⁴⁹⁾ L'elusione poteva discendere, anzitutto, dalla non corretta imputazione delle entrate o delle uscite al bilancio, per esempio dall'allocazione tra le spese per partite di giro e servizi in conto di terzi di poste che avrebbero dovuto trovare corretta imputazione tra le spese correnti o in conto capitale (in base ai principi contabili generali ed applicati allegati al d.lgs. 118/2011) ovvero alla non corretta formazione e utilizzo del fondo pluriennale vincolato. Un ulteriore esempio ricorre nei casi di evidente sovrastima degli accertamenti di entrata o di accertamenti effettuati in assenza dei presupposti indicati dall'articolo 179 del TUEL o dal Principio applicato della contabilità finanziaria (allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011). Dal lato delle uscite, potevano rientrare tra le fattispecie elusive l'imputazione delle spese di competenza di un esercizio finanziario ai bilanci degli esercizi successivi. In generale, si configura una fattispecie elusiva ogni qualvolta siano attuati comportamenti che, pur legittimi, risultino intenzionalmente e strumentalmente finalizzati ad aggirare i vincoli di finanza pubblica. Ne consegue che risultava fondamentale, nell'individuazione della fattispecie, la finalità economico-amministrativa del provvedimento adottato (cfr. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 18 settembre 2012, n. 405/PAR). Nel campo del diritto civile, la giurisprudenza ha da tempo approfondito l'analisi delle fattispecie violative del principio di buona fede, in relazione all'abuso dei diritti conferiti da un rapporto obbligatorio (*ex plurimis*, Cass. civ., sez. III, 4 maggio 2009, n. 10182; Cass. civ., sez. III, 22 dicembre 2011, n. 28286). Analogamente, in ambito tributario, l'esistenza di una clausola generale di divieto di elusione è stata tratta dalla giurisprudenza di legittimità dal principio di buona fede operante nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente, che preclude a quest'ultimo un'artificiosa scomposizione dell'operazione economica al fine di fruire di agevolazioni fiscali, pur previste dall'ordinamento (cfr., per es., Cass. civ., sez. un., 2 dicembre 2008, n. 30055).

dei contratti di servizio e degli altri atti posti in essere dagli enti territoriali a tal fine ⁽⁵⁰⁾ ⁽⁵¹⁾.

Infine, il legislatore, all'art. 1, comma 481, della legge 232/2016, aveva confermato la possibilità per le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti di irrogare sanzioni pecuniarie ⁽⁵²⁾ agli amministratori ed al responsabile finanziario nel caso in cui il rispetto del saldo di finanza pubblica fosse stato conseguito in maniera artificiosa, mediante una non corretta applicazione dei principi contabili di cui al d.lgs. 118/2011 o altre forme elusive ⁽⁵³⁾.

Il quadro normativo, come accennato, ha subito profonde modifiche a seguito della citata sentenza della Corte Costituzionale n. 101/2018, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 466, della legge 232/2016, nella parte in cui stabilisce che, *"a partire dal 2020, ai fini della determinazione dell'equilibrio del bilancio degli enti territoriali, le spese vincolate provenienti dai precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza"* e nella parte in cui *"non prevede che l'inserimento dell'avanzo di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato nei bilanci dei medesimi enti territoriali abbia effetti neutrali rispetto alla determinazione dell'equilibrio dell'esercizio di competenza"* (consentendo, come meglio specificato nelle motivazioni, da leggere anche alla luce di quanto affermato nella pre-

⁽⁵⁰⁾ Sempre a fini esemplificativi, possono ritenersi elusive anche le operazioni immobiliari poste in essere dagli enti, attraverso società partecipate, organismi strumentali o altri soggetti, aventi la finalità esclusiva di reperire entrate finanziarie senza che si pervenga all'effettiva vendita del patrimonio. In proposito, si ricorda che, in base ai principi contabili europei (regolamento UE n. 549/2013, c.d. SEC 2010), se l'acquisto da parte di un soggetto pubblico, di un cespite ceduto da una pubblica amministrazione, che controlla il primo, avviene grazie ad un finanziamento garantito dalla medesima PA, l'entrata non va contabilizzata come da alienazione, ma da indebitamento.

⁽⁵¹⁾ In modo analogo, possono essere ricondotte a forme elusive anche le ipotesi di evidente sottostima dei costi dei contratti di servizio tra l'ente e le sue diramazioni societarie e para-societarie. Deve essere precisato, sul punto, che le sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione (alle quali gli enti locali possono proporre ricorso avverso le pronunce di accertamento delle sezioni regionali di controllo, prima in virtù di un orientamento giurisprudenziale e, oggi, dell'art. 11, comma 6, del codice della giustizia contabile, d.lgs. n. 174/2016) hanno assunto un atteggiamento molto prudente nel sindacato sull'effettiva sussistenza di condotte elusive (si rinvia, per approfondimenti, a C. conti, SS.RR. spec. comp., 4 novembre 2013, n. 6/EL; id., 30 luglio 2014, n. 28/EL; id., 3 dicembre 2015, n. 67/EL; e da ultimo id., 26 luglio 2017, n. 24/EL).

⁽⁵²⁾ In particolare, le sanzioni pecuniarie erano distinte fra gli amministratori (fino ad un massimo di dieci volte l'indennità di carica percepita al momento della commissione dell'atto o del negozio elusivo) ed i responsabili amministrativi (fino a tre mensilità del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali).

⁽⁵³⁾ Per quanto concerne la procedura da seguire, deve farsi riferimento all'art. 133 del d.lgs. 174/2016, che ha introdotto un apposito *"giudizio per l'applicazione di sanzioni pecuniarie"*. Primi esempi si rinvencono in C. conti, sez. giur. Campania, decreti monocratici nn. 4 e 5 del 17 luglio 2017.

cedente sentenza n. 247/2017, la rilevanza integrale, ai fini del conseguimento della ridetta regola di finanza pubblica, delle entrate aventi fonte nell'applicazione del risultato di amministrazione e nel fondo pluriennale vincolato, accumulatisi in esercizi precedenti) (⁵⁴).

Le motivazioni della ridetta pronuncia hanno posto in dubbio le conclusioni deducibili dall'elaborazione giurisprudenziale pregressa (anche costituzionale) (⁵⁵), nonché dall'illustrato art. 9 della legge rinforzata n. 243/2012 (direttamente attuativo dell'art. 81, comma sesto, Cost.), prima fra tutte l'afferenza della disciplina del *"pareggio di bilancio/saldo di finanza pubblica"* (allo stesso modo del previgente patto di stabilità interno, dal quale è stato mutuato in termini di obiettivi e, in parte, di strutturazione contabile) alla materia del *"coordinamento della finanza pubblica"* (⁵⁶).

(⁵⁴) Inoltre, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 475, lett. a) e b), legge 232/2016, nella parte in cui prevedeva che gli enti locali delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione Friuli-Venezia Giulia erano tenuti a versare l'importo della sanzione per il mancato conseguimento dell'obiettivo di finanza pubblica al bilancio dello Stato.

(⁵⁵) Sulle regole poste dal previgente patto di stabilità interno la Corte Costituzionale è intervenuta più volte, evidenziando come non sia contestabile *"il potere del legislatore statale di imporre agli enti autonomi, per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio, anche se questi si traducono, inevitabilmente, in limitazioni indirette all'autonomia di spesa degli enti"* (sentenza n. 36/2004). In altre pronunce (per esempio, sentenza n. 138/2011) la Consulta aveva espressamente ricondotto le regole in parola alla materia del coordinamento della finanza pubblica (art. 117, comma terzo, Costituzione), sottolineando come *"gli obiettivi finanziari in questione vengono pertanto accertati attraverso il consolidamento delle risultanze dei conti pubblici in quella prospettiva che è stata definita di finanza pubblica allargata"* (in termini, le sentenze n. 267/2006 e n. 425/2004). Ancora di recente (sentenza n. 40/2014) la Corte Costituzionale aveva avuto modo di affermare che *"il patto di stabilità esterno e, più in generale, i vincoli di finanza pubblica obbligano l'Italia nei confronti dell'Unione europea ad adottare politiche di contenimento della spesa, il cui rispetto viene verificato in relazione al bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche"*, riconducendo le regole di finanza pubblica traenti origine dal Trattato sull'Unione europea e dagli altri conseguenti accordi, oltre che alla materia del coordinamento della finanza pubblica, anche ai parametri di cui agli artt. 11 e 117, primo comma, lett. a), della Costituzione. In quest'ultima occasione, la Consulta ha affermato, altresì, che il patto di stabilità interno *"deve corrispondere ai canoni stabiliti dalla stessa Unione europea mentre le sue componenti aggregate, costituite dai bilanci degli enti del settore allargato, sono soggette alla disciplina statale che ne coordina il concorso al raggiungimento dell'obiettivo stabilito in sede comunitaria"*.

(⁵⁶) La Corte Costituzionale, oltre a quanto esposto nella nota precedente, ha costantemente legittimato il sistema di sanzioni (o *"limitazioni amministrative"*) introdotto dal legislatore statale al fine di presidiare l'effettività degli obiettivi attribuiti annualmente, a regioni ed enti locali, dal patto di stabilità interno. Già nella sentenza n. 4/2004, infatti, aveva precisato che le sanzioni in parola perseguono il fine di dare effettività al patto di stabilità, incidendo sulle più frequenti cause di disavanzo (spese per il personale e, in generale, spesa corrente), permettendo di escludere che il *"coordinamento della finanza sarebbe usato quale grimaldello per garantire allo Stato un potere di coordinamento in materia di competenza (anche esclusiva) regionale"* (in termini, le sentenze n. 155/2011, n. 190/2008, n. 412/2007 e n. 169/2007). Anche la giurisprudenza contabile aveva ricondotto la disciplina legislativa relativa al patto di stabilità interno fra le disposizioni di *"coordinamento della finanza pubblica"*, aventi la funzione di favorire il

Il dispositivo e le motivazioni delle sentenze nn. 247/2017 e 101/2018 della Corte Costituzionale, infatti, sembrano ricondurre la disciplina introdotta dalle leggi 243/2012 e 232/2016 al conseguimento “*dell'equilibrio di bilancio*” degli enti territoriali (a cui sono funzionali, invece, le autonome regole poste dai d.lgs. 267/2000 e n. 118/2011 ⁽⁵⁷⁾), e non al coordinamento delle politiche finanziarie di questi ultimi, in ragione del conseguimento degli obiettivi, posti in sede europea ⁽⁵⁸⁾, di adeguato rapporto fra deficit (“*indebitamento netto*”) e PIL (nonché, indirettamente, del rapporto fra debito e PIL ⁽⁵⁹⁾).

Nello specifico, l'art. 1, comma 466, legge 232/2016, che aveva dato attuazione al contenuto delle disposizioni precedentemente oggetto di interpretazione adeguatrice (art. 9 legge 232/2012 ⁽⁶⁰⁾), è stato dichiarato incostituzionale per la mancata “*neutralità finanziaria*” di tutte le partite di entrata e di spesa pluriennali, derivanti da programmi già coperti in esercizi precedenti, preclusione che produrrebbe un *vulnus* al principio del pareggio di cui gli artt. 81 e 97 Cost., all'autonomia dell'ente territoriale ed alla sana gestione finanziaria, nella misura in cui non consente di finanziare adeguatamente alcune funzioni ⁽⁶¹⁾.

rispetto degli obblighi derivanti dall'appartenenza all'Unione europea (da cui discendeva la natura di norme di stretta interpretazione delle disposizioni che stabiliscono quali voci devono essere utilizzate per effettuare il calcolo dell'obiettivo annuale). Nella deliberazione 11 marzo 2011, n. 16/CONTR, le sezioni riunite in sede di controllo avevano affermato che le norme finanziarie, compendiate nell'espressione patto di stabilità interno, sono funzionali a consentire all'Italia di adeguarsi agli obiettivi europei posti dal Patto di stabilità e crescita (in termini, SS.RR. contr., n. 6/2011/CONTR).

⁽⁵⁷⁾ Cfr. artt. 162, comma 6, 175, comma 8, 188 e 193 del d.lgs. 267/2000, nonché artt. 40 e 42 del d.lgs. 118/2011.

⁽⁵⁸⁾ Sul punto, come emerge dalle motivazioni della citata sentenza della Corte Costituzionale n. 101/2018, anche la Presidenza del Consiglio dei Ministri aveva osservato come la mancata inclusione, nel saldo imposto dal comma 466 della legge n. 232/2016, del risultato di amministrazione tra le “*entrate finali*” (riproducendo l'analoga disposizione contenuta nell'art. 9 della legge rinforzata n. 243/2012) rispondeva all'esigenza di coordinare le regole di finanza pubblica, a cui sono sottoposti gli enti territoriali, con quelle europee, redatte in termini di competenza economica, secondo le quali gli avanzi di amministrazione, in quanto realizzati in esercizi precedenti, non possono essere conteggiati ai fini del “*conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche*”. Similari le motivazioni per la limitazione all'inclusione del fondo pluriennale vincolato (disposizione che, anche in questo caso, recepiva quanto espressamente previsto nella fonte “*sovraordinata*”, l'art. 9, comma 1-bis, legge 243/2012). Si ricorda, inoltre, che risultato di amministrazione e fondo pluriennale vincolato non erano stati considerati rilevanti ai fini degli obiettivi finanziari in parola anche per il fatto di derivare da accertamenti di entrata già conteggiati, ai fini del conseguimento degli obiettivi posti in sede europea, in esercizi precedenti (in caso contrario, sarebbero conteggiati per due, o anche più, volte).

⁽⁵⁹⁾ A tale rapporto sono serventi, fra l'altro, ulteriori regole contabili e di finanza pubblica, quali quelle che impongono limiti qualitativi (art. 3, commi 15 e ss., legge 350/2003) e quantitativi (per esempio, artt. 204-207 TUEL, per gli enti locali) all'assunzione di mutui e di altre forme di indebitamento.

⁽⁶⁰⁾ Cfr. Corte Costituzionale, sentenze 29 novembre 2017, n. 247, e 6 dicembre 2017, n. 252.

⁽⁶¹⁾ Nelle motivazioni della citata sentenza n. 101/2018, la Corte Costituzionale precisa che

La successiva circolare MEF-RGS n. 25/2018, traendo le conseguenze interpretative dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 101/2018, ha consentito, già nel 2018, di utilizzare il risultato di amministrazione per finanziare spese di investimento. La giurisprudenza contabile ⁽⁶²⁾, in aderenza all'obbligo per il giudice di adottare un'interpretazione normativa costituzionalmente orientata, ha puntualizzato che le ridette sentenze non hanno fatto venir meno il sistema di coordinamento della finanza pubblica, ma ne hanno circoscritto la portata applicativa alle sole ipotesi in cui l'omesso conseguimento degli obiettivi annuali derivi dalla mancata considerazione, come posta di entrata, della quota di risultato di amministrazione effettivamente applicato (o del fondo pluriennale vincolato, anche se finanziato da entrate non *"finali"*). Nel caso in cui, invece, il non avvenuto rispetto del saldo di finanza pubblica (o equilibrio di bilancio) derivi da altre cause, riferite a differenti poste di entrata o di spesa, rimane fermo l'apparato di accertamento e sanzionatorio approntato dal legislatore (cfr. sezioni riunite in speciale composizione, sentenza 18 aprile 2019, n. 12/EL).

Il legislatore statale, dopo le tre indicate sentenze della Corte Costituzionale, non ha modificato l'impianto normativo valevole per gli esercizi 2017 e 2018 (se non in modo limitato), direttamente interessati dalla sentenza n. 101/2018, ma lo ha fatto a partire dal 2019, fornendo adeguata copertura alle conseguenze finanziarie derivanti dal venir meno della previgente disciplina ⁽⁶³⁾.

l'impossibilità, per gli enti territoriali, in ragione delle limitazioni, poste dall'art. 1, comma 466, della legge n. 232/2016, all'utilizzo, ai fini della dimostrazione del *"pareggio"* o *"saldo"* in parola, di fondo pluriennale vincolato e avanzo d'amministrazione, condurrebbe a rinunciare ad onorare gli impegni e le obbligazioni passive coperte dai primi ovvero a ricercare una nuova copertura. La pronuncia della Consulta sottolinea, altresì, che la dichiarazione di incostituzionalità, alla luce delle esposte motivazioni, non comporta aggravii alle complessive risultanze della finanza pubblica allargata (affermazione, invero, non corretta, sia per quanto esposto in precedenza, che in ragione della copertura che il legislatore statale ha dovuto fornire alla disciplina introdotta, dal 2019, in luogo di quella dichiarata incostituzionale, cfr. art. 1, comma 826, legge 145/2018).

⁽⁶²⁾ Si rinvia a Corte dei conti, sez. reg. contr. Liguria, 2 ottobre 2018, n. 123/PAR.

⁽⁶³⁾ Cfr. art. 1, comma 826, legge 145/2018 (cfr., altresì, art. 1, commi 541 e seguenti, legge 27 dicembre 2019, n. 160). L'aver consentito, infatti, agli enti territoriali di applicare integralmente risultato di amministrazione e fondo pluriennale vincolato impatta sul conseguimento, da parte dello Stato, dell'annuale obiettivo di congruo rapporto fra *"indebitamento netto"* e prodotto interno lordo, valevole in sede europea (misurato, come detto, sul conto economico consolidato delle PA, in cui sono consolidati anche i bilanci degli enti territoriali). Infatti, atteso che le due poste di entrata non possono essere conteggiate, in base alle regole del SEC 2010, per il conseguimento del saldo in parola, lo Stato, a fini di compensazione, deve incrementare entrate o ridurre spese invece rilevanti, mentre, nella prospettiva finanziaria interna, non si pone alcuna esigenza di copertura, dato che risultato di amministrazione e fondo pluriennale vincolato sono due poste di entrata che, nell'osservanza della disciplina prevista dai d.lgs. n. 118/2011 e n. 267/2000, possono essere legittimamente applicate al bilancio (si ricorda, in proposito, che gli enti in disavanzo di amministrazione non hanno avanzo libero da applicare,

Tuttavia, anche se la normativa in parola risulta abrogata dall'art. 1, comma 823, della legge n. 145/2018, continua a poter essere oggetto di verifica da parte sia delle sezioni regionali di controllo che, come visto, delle sezioni giurisdizionali (anche in ragione del lasso temporale che intercorre fra chiusura di un esercizio, approvazione del rendiconto, redazione ed invio della relazione-questionario dell'organo di revisione ed esame da parte delle sezioni della Corte dei conti) ⁽⁶⁴⁾.

In proposito, le sezioni riunite in speciale composizione (sentenza 5 febbraio 2018, n. 3/EL), pronunciandosi sul previgente saldo di finanza pubblica, hanno precisato che, pur essendovi un difetto di coordinamento formale del testo nell'art. 148-bis del TUEL, la formulazione della norma *“deve essere interpretata in coerenza con la ratio dell'istituto, che vede nel patto di stabilità, ora saldo di finanza pubblica, uno dei principali oggetti di verifica affidati alla Sezioni di controllo, in mancanza del quale l'intera attività finalizzata alla veridicità ed attendibilità dei saldi dei bilanci preventivi e consuntivi degli enti locali sarebbe priva di effetti sostanziali”*.

In seguito, le medesime sezioni riunite, nella sentenza 18 aprile 2019, n. 12/EL, hanno aggiunto che il c.d. controllo di *“legalità finanziaria”* sui bilanci e rendiconti degli enti locali trova fondamento nel richiamato art. 148-bis del TUEL, che, al comma 1, individua, quale parametro, anche la clausola aperta *“dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti”*. Allo stesso modo, il successivo comma 3, nel disciplinare gli esiti del controllo, dispone che l'accertamento, da parte delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, fra gli altri, della *“violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria”* (oltre che del *“mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno”*), comporta, per gli enti interessati, l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

Il mancato conseguimento degli obiettivi posti dalle norme che disciplinavano il c.d. saldo di finanza pubblica (come l'attuale equilibrio complessivo di competenza, art. 1, commi 819 e seguenti, legge n. 145/2018, di cui ai successivi paragrafi) integra, infatti, una di quelle *“irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti”*, il cui accertamento è rimesso alle sezioni regionali di controllo. La medesima inosservanza costituisce una *“violazione di norme finalizzate a ga-*

mentre possono utilizzare le quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione nei limiti prescritti dall'art. 1, commi 897 e seguenti, della legge n. 145/2018).

⁽⁶⁴⁾ Per una ricostruzione, in termini generali, del rapporto fra i poteri di controllo delle sezioni regionali sugli obiettivi posti dal c.d. saldo di finanza pubblica (art. 1, commi 466 e seguenti, legge n. 232/2017) ed i principi di diritto affermati nelle citate sentenze della Corte Costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018, anche alla luce della normativa sopravvenuta (art. 1, commi 819 e seguenti, legge n. 145/2018), può farsi rinvio a Corte dei conti, SS.RR. spec. comp., 18 aprile 2019, n. 12/EL.

rantire la regolarità della gestione finanziaria” che impone l’adozione, da parte dell’ente locale, di misure correttive (l’applicazione di sanzioni a carico di amministratori e funzionari procedenti).

Sempre la citata sentenza n. 12/2019/EL, traendo fonte dal percorso motivazionale alla base delle pronunce della Corte Costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018, hanno ritenuto che, nel caso in cui l’omesso conseguimento, in esercizi anteriori al 2018, dell’obiettivo di equilibrio annuale derivi dalla mancata considerazione, come posta di entrata, della quota di risultato di amministrazione effettivamente applicata (o del fondo pluriennale vincolato), non scatta l’apparato sanzionatorio approntato dal legislatore. Ove, invece, il non avvenuto rispetto del medesimo saldo derivi da altre cause (riferite a differenti poste di entrata o di spesa), rimane fermo, in capo alle sezioni regionali di controllo, l’obbligo di accertamento e la verifica dell’applicazione delle conseguenti limitazioni amministrative (nonché, eventualmente, da parte delle sezioni giurisdizionali, la comminazione delle sanzioni a fronte di fattispecie elusive).

4.3.1.1. *L’equilibrio di competenza a consuntivo introdotto dalla legge n. 145/2018*

L’art. 1, commi 819, 820 e 824, della legge di bilancio per il 2019, n. 145/2018, ha recepito i principi di diritto contenuti nelle citate sentenze della Corte Costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018, prevedendo che gli enti locali ⁽⁶⁵⁾, a partire dal 2019, possano utilizzare il risultato di amministrazione e il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa nel rispetto delle sole disposizioni previste dal d.lgs. 118/2011 (e dal d.lgs. 267/2000).

Gli enti locali, pertanto, dal 2019, si “*considerano in equilibrio*”, ai fini del concorso alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, in presenza di un risultato di competenza d’esercizio non negativo, desunto dal prospetto di “*verifica degli equilibri*”, allegato al rendiconto della gestione, contenuto nell’allegato 10 al d.lgs. 118/2011 (come prescritto dai commi 820 e 821 della citata legge n. 145, integranti principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli artt. 117, co. 3, e 119, co. 2, Cost.) ⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶⁵⁾ Oltre a regioni a statuto speciale e province autonome. Per le regioni a statuto ordinario il nuovo sistema normativo è stato differito al 2021, salvo una parziale anticipazione al 2020, in attuazione dell’Accordo sottoscritto in sede di Conferenza Stato-regioni il 15 ottobre 2019 (cfr. art. 1, commi 541 e seguenti, legge n. 160/2019).

⁽⁶⁶⁾ Il legislatore, a conferma dell’impatto negativo, sui vincoli di finanza pubblica aventi fonte nell’ordinamento europeo, del venir meno dei limiti posti all’utilizzo di risultato di amministrazione e fondo pluriennale vincolato (già esplicitato in nota precedente), ha precisato che, qualora emergano in corso di anno andamenti di spesa dell’aggregato “*amministrazioni locali*” non coerenti con gli impegni finanziari assunti con l’Unione europea, scatta la procedura prevista dall’art. 17, comma 13, della legge di contabilità pubblica n. 196/2009, che impone al Ministro dell’economia, allorché riscontri che l’attuazione di provvedimenti normativi rechi pregiudizio al conseguimento di obiettivi di finanza pubblica, di assumere tempestivamente le

La circolare MEF-RGS n. 3/2019, nel sintetizzare le innovazioni introdotte, ha puntualizzato che, ai fini della dimostrazione del ridetto equilibrio annuale di competenza, occorre utilizzare il prospetto di “*verifica degli equilibri*”, allegato al rendiconto di gestione, nella versione vigente per ciascun anno di riferimento, che tiene conto degli eventuali aggiornamenti ⁽⁶⁷⁾.

Facendo seguito alle indicazioni contenute nella richiamata circolare ministeriale, il d.m. MEF 1° agosto 2019 (correttivo dei principi contabili e degli schemi di bilancio allegati al d.lgs. n. 118/2011) ha rivisto e integrato il prospetto per la verifica degli equilibri (e del quadro generale riassuntivo) degli enti territoriali in sede di rendiconto consuntivo.

Il superamento degli obiettivi posti dal saldo di finanza pubblica (previgente art. 1, commi 466 e seguenti, legge n. 232/2016), come del precedente patto di stabilità interno (entrambi imponenti “*equilibri finanziari parziali*”, strutturati al fine del conseguimento degli obiettivi europei, articolati secondo principi simili alla contabilità economica ⁽⁶⁸⁾) ha reso, infatti, necessario rafforzare le verifiche sugli equilibri di competenza del conto del bilancio, con conseguente aggiornamento del relativo prospetto dimostrativo, che deve oggi rappresentare i presupposti perché sia verificata la situazione di “*pareggio di bilancio*” a consuntivo (in maniera similare, a preventivo, il sistema contabile degli enti territoriali già imponeva l’osservanza degli equilibri, complessivi e di parte corrente, dettati dall’art. 162, comma 6, TUEL).

Infatti, la precedente impostazione del prospetto (contenuto nell’allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011) considerava l’ente locale in equilibrio in presenza di un saldo positivo tra accertamenti e impegni, considerando anche il fondo pluriennale vincolato (di entrata e di spesa) e le quote di risultato d’amministrazione applicate al bilancio (o, eventualmente, il disavanzo da recu-

conseguenti iniziative legislative, al fine di assicurare il rispetto dell’art. 81 della Costituzione (che, pare opportuno ricordarlo, dopo la legge costituzionale n. 1/2012, costituisce presidio anche al rispetto degli obiettivi posti in sede europea, come dimostrato dalla genesi della riforma, avente fonte nel Trattato sul c.d. *Fiscal compact*, e dalla successiva legge attuativa rinforzata, n. 243/2012).

⁽⁶⁷⁾ L’art. 10, comma 11, del d.lgs. 118/2011 prevede, infatti, che gli schemi di bilancio ivi elencati possano essere modificati ed integrati con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell’interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l’armonizzazione contabile degli enti territoriali (c.d. Commissione Arconet).

⁽⁶⁸⁾ In ragione della ridetta funzione, sia il c.d. saldo di finanza pubblica che il patto di stabilità interno (pur strutturati diversamente, in quanto il saldo, a differenza del patto, richiedeva un equilibrio limitato al singolo ente nell’esercizio di osservazione, senza considerare la situazione degli esercizi precedenti o degli altri enti del settore, come faceva il previgente patto) escludevano (salvo apposite eccezioni) sia le poste finanziarie di entrata aventi fonte in accertamenti imputati a esercizi precedenti (qual è il risultato di amministrazione), in quanto non costituenti “*ricavi di competenza*” dell’esercizio, che gli stanziamenti di spesa non integranti “*costi di competenza*” (quali gli accantonamenti a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità, fondo rischi, ecc.).

perare). Erano, invece, esclusi gli accantonamenti in parte spesa (che le entrate di competenza dell'esercizio sono, invece, tenute a coprire in occasione dell'approvazione dei bilanci di previsione e relative variazioni), in quanto costituenti poste non suscettibili di impegno, destinate, a fine esercizio, a confluire, quali economie, nel risultato di amministrazione (ove prescritto, come quote accantonate).

Con le modifiche introdotte dal d.m. 1° agosto 2019, nel "*prospetto degli equilibri*" allegato al rendiconto consuntivo sono state inserite nuove voci, destinate a dare evidenza alle poste che, pur non tramutandosi in impegni nel corso dell'esercizio, devono comunque trovare copertura finanziaria nel bilancio di previsione (assicurando un equilibrio che dovrebbe essere mantenuto anche nel corso della gestione) ⁽⁶⁹⁾.

Il nuovo prospetto presenta, pertanto, una struttura scalare che, distintamente per la gestione corrente e in conto capitale, evidenzia tre grandezze: il *risultato di competenza*, l'*equilibrio di bilancio* e l'*equilibrio complessivo*. In particolare, dal *risultato di competenza* si arriva all'*equilibrio di bilancio* sommando gli stanziamenti definitivi relativi agli accantonamenti e alle risorse vincolate, accertate nell'esercizio ma non impegnate. Da quest'ultimo saldo, poi, si giunge all'*equilibrio complessivo* sommando le variazioni (positive o negative) degli accantonamenti disposte in sede di rendiconto (o meglio, fra la chiusura dell'esercizio e l'approvazione del rendiconto) ⁽⁷⁰⁾.

Invero, il decreto ministeriale non chiarisce a quale grandezza si riferisca il "*pareggio*" prescritto dal comma 821 della legge n. 145/2018, precisando unicamente che, per l'esercizio 2019, la compilazione delle nuove voci del prospetto ha mero carattere conoscitivo, probabilmente al fine di potere va-

⁽⁶⁹⁾ L'introduzione del nuovo prospetto dimostrativo sugli equilibri di bilancio è stata accompagnata da una puntuale rivisitazione delle modalità di rappresentazione delle somme accantonate, vincolate e destinate, da esporre nel risultato di amministrazione. Il principio contabile sulla programmazione, allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, come integrato dal d.m. 1° agosto 2019 (paragrafi 9.7 e 13.7), ha previsto che gli elenchi analitici delle risorse accantonate, vincolate e destinate, rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto, diventino parte integrante dello schema del bilancio di previsione, nonché, a consuntivo, del rendiconto.

⁽⁷⁰⁾ Si riporta, in sintesi, lo schema di calcolo desumibile dal d.m. 1° agosto 2019:

- + avanzo/- disavanzo applicato al bilancio
- + fondo pluriennale vincolato di entrata
- + accertamenti entrate finali
- impegni spese finali
- fondo pluriennale di spesa
- fondo anticipazioni di liquidità
- = risultato di competenza
- risorse accantonate stanziati nel bilancio di previsione
- risorse vincolate nel bilancio
- = equilibrio di bilancio
- +/- variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto
- = equilibrio complessivo.

lutare nel concreto l'impatto dei tre diversi saldi e optare per rendere vincolante (e sanzionato) uno di essi.

Va ricordato, inoltre, che, a decorrere dal 2019, non trovano più applicazione una serie di disposizioni collegate alla disciplina del previgente saldo di finanza pubblica, in particolare in materia di limiti all'utilizzo del risultato di amministrazione ed alla contrazione di debito, che erano superabili mediante il ricorso agli "spazi finanziari" assegnabili agli enti territoriali nell'ambito di intese, regionali e nazionali ⁽⁷¹⁾. Cessano, inoltre, gli effetti derivanti dal ricorso, in anni pregressi, a cessione/acquisizione dei predetti "spazi finanziari" (pertanto, gli enti territoriali che li hanno acquisiti in anni precedenti non sono tenuti alla restituzione) ⁽⁷²⁾.

4.3.1.2. Il rapporto tra gli equilibri finanziari interni e quelli di matrice europea

Le sezioni riunite in sede di controllo sono state chiamate a pronunciarsi ⁽⁷³⁾ in ordine alla permanente vigenza, alla luce della disciplina che ha imposto agli enti locali di conseguire un equilibrio complessivo finanziario a rendiconto (art. 1, comma 821, legge 145/2018), del pareggio (parziale) entrate e spese "finali" ⁽⁷⁴⁾, richiesto dall'art. 9 della legge rinforzata n. 243/2012, anche quale condizione per la legittima contrazione di mutui o altre forme di indebitamento (art. 10 della medesima legge).

⁽⁷¹⁾ Si tratta, in particolare, dei commi da 485 a 493 (assegnazioni di spazi finanziari nell'ambito dei patti nazionali) e dei commi 502 e da 505 a 509 (spazi finanziari assegnati alle province di Trento e Bolzano per effettuare investimenti mediante l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione), dell'art. 1 della l. 232/2016.

⁽⁷²⁾ La circolare MEF-RGS n. 3/2019 ha chiarito che, quale conseguenza, vengono meno anche le disposizioni del d.P.C.M. 21 febbraio 2017, n. 21 (non esplicitamente abrogato), che aveva dato attuazione all'art. 10 della legge 243/2012. Quest'ultima norma prescrive che le operazioni d'investimento, realizzate attraverso il ricorso al debito o all'utilizzo dei risultati d'amministrazione degli esercizi precedenti, possano essere effettuate solo sulla base di apposite intese, concluse in ambito regionale, che garantiscano, per l'anno di riferimento, il rispetto del saldo di competenza annuale, di cui all'art. 9 della legge 243/2012, del complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa quest'ultima. Di conseguenza, dal 2019, gli enti territoriali possono contrarre debito per finanziare spese di investimento nel rispetto dei, soli, presupposti e limiti prescritti dall'art. 10, commi 1 e 2, legge n. 243/2012 (oltre che di quelli discendenti dall'art. 119, comma sesto, della Costituzione).

⁽⁷³⁾ Per le motivazioni analitiche a fondamento, si rimanda alla delibera di rimessione della sezione regionale di controllo per il Trentino-Alto Adige, sede di Trento, 11 ottobre 2019, n. 52/QMIG.

⁽⁷⁴⁾ L'equilibrio in parola è "parziale" posto che tiene conto, all'interno delle poste di bilancio contenute nel d.lgs. n. 118/2011, delle sole entrate e spese, definite come "finali", in quanto ritenute quelle maggiormente aderenti alle voci economiche di ricavo e costo, valevoli ai fini della redazione del "conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni", da redigere secondo i criteri contabili indicati dal regolamento UE n. 549/2013 (SEC 2010), funzionale, annualmente, alla dimostrazione del rispetto del mantenimento del rapporto fra "disavanzo pubblico" (o "indebitamento netto") e "debito pubblico" ed il prodotto interno lordo all'interno dei parametri percentuali concordati in sede europea.

In riscontro, la deliberazione 17 dicembre 2019, n. 20/QMIG, ha chiarito che alle norme, aventi fonte nell'ordinamento giuridico-contabile degli enti territoriali, funzionali a conseguire il complessivo equilibrio, di tipo finanziario, di questi ultimi (d.lgs. 118/2011 e 267/2000), si affiancano le disposizioni introdotte dalla legge rinforzata n. 243/2012, tese a garantire, fra l'altro, che gli enti territoriali concorrano al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica posti in ambito europeo ⁽⁷⁵⁾, strutturati secondo le regole valevoli in quella sede ⁽⁷⁶⁾.

Pertanto, non può affermarsi che le disposizioni della legge n. 145/2018 abbiano implicitamente abrogato o, comunque, fatto venir meno (anche in ragione del differente ambito oggettivo di applicazione) l'obbligo di conse-

⁽⁷⁵⁾ L'art. 126 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) dispone che *“gli Stati membri devono evitare disavanzi pubblici eccessivi”*, adempimento misurato dai due parametri ricordati nella nota precedente, i cui valori di riferimento sono specificati nel *“Protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi”*, allegato al TFUE, in cui vengono qualificati *“pubblici”* tutti gli enti e organismi aventi le caratteristiche delineate dal sistema europeo di conti (c.d. SEC 2010). Di conseguenza, le procedure nazionali in materia di bilancio devono consentire di rispettare gli obblighi derivanti dal Trattato per tutto il perimetro della *“amministrazione pubblica”*, come in quella sede definito. In tale ottica, il reg. (CE) n. 479/2009 del 25 maggio 2009, che disciplina l'applicazione del ridetto Protocollo ribadisce che il *“disavanzo pubblico”* misura il saldo negativo del *“conto economico consolidato”* ed il *“debito pubblico”* il valore nominale di tutte le passività del settore delle *“amministrazioni pubbliche”* (S.13). Pertanto, per raggiungere gli impegni assunti in sede europea, lo Stato deve garantire che, annualmente, i bilanci degli enti compresi nel settore *“pubblico”* (fra cui, le *“amministrazioni locali”*), previo consolidamento, da effettuare secondo i criteri di stampo economico propri del SEC 2010, non presentino disavanzi eccessivi. Tale sistema normativo, fondato sui regolamenti comunitari 7 luglio 1997, n. 1466 e n. 1467, come emendati, nel 2011, dai regolamenti (UE) 8 novembre 2011, n. 1175 e n. 1177 (costituenti parte integrante, unitamente alla direttiva UE 8 novembre 2011, n. 85, dell'accordo c.d. *Six pack*, che ha rivisto il *“Patto di stabilità e crescita”*), è stato rafforzato dal *“Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria”*, stipulato il 2 marzo 2012 (e ratificato dall'Italia con legge 23 luglio 2012, n. 114), che, oltre a ribadire e puntualizzare le regole previgenti, ha prescritto che gli Stati membri contraenti vi dessero attuazione *“tramite disposizioni vincolanti e di natura permanente – preferibilmente costituzionale”* (cfr. art. 3, paragrafo 2). Al fine di dare corso a tali impegni, è stata approvata la legge costituzionale n. 1/2012, che, novellando l'art. 81, comma sesto, della Costituzione, ha rimesso a una legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni. La legge attuativa n. 243/2012 ha, pertanto, articolato gli equilibri da conseguire (che non sostituiscono, ma si affiancano a quelli complessivi di tipo finanziario prescritti dai d.lgs. n. 118/2011 e n. 267/2000) in funzione del raggiungimento degli obiettivi concordati in sede europea, considerando solo le poste contabili rilevanti a tal fine.

⁽⁷⁶⁾ Le regole del SEC 2010, ispirate ai criteri della contabilità economica, escludono, per esempio, che, ai fini della dimostrazione del saldo del conto economico consolidato, possano essere conteggiati ricavi di pertinenza di esercizi precedenti (quali sono il risultato d'amministrazione ed il fondo pluriennale vincolato, il cui utilizzo è stato, invece, legittimato dalle sentenze della Corte Costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018) come, in modo simmetrico, non vanno considerati costi che si paleseranno in esercizi futuri (e, pertanto, non considera gli accantonamenti a fondo crediti di dubbia esigibilità, a fondo rischi, ecc.).

guimento dell'equilibrio fra entrate finali e spese “*finali*”, sancito dall'art. 9, commi 1 e 1-*bis*, della legge n. 243/2012, che gli enti territoriali hanno l'obbligo di continuare a rispettare anche quale presupposto per la legittima contrazione di indebitamento finalizzato a investimenti (art. 10, co. 3). È possibile, tuttavia, considerare, a tal fine, i principi di diritto enucleati dalla Corte Costituzionale nelle sentenze n. 247/2017, n. 252/2017 e n. 101/2018, che hanno consentito l'integrale rilevanza di risultato di amministrazione applicato e fondo pluriennale vincolato (oltre che la possibilità di raggiungere intese su base regionale anche informalmente).

I medesimi enti territoriali devono osservare, naturalmente, gli equilibri complessivi finanziari di bilancio prescritti dall'ordinamento contabile di riferimento (aventi fonte nei d.lgs. n. 118/2011 e n. 267/2000, nonché, da ultimo, dall'art. 1, comma 821, della legge n. 145/2018) ⁽⁷⁷⁾ e le altre norme di finanza pubblica che pongono limiti, qualitativi o quantitativi, all'accensione di mutui o al ricorso ad altre forme di indebitamento (quali, per esempio, per gli enti locali, gli artt. 202, e seguenti, TUEL).

In seguito, la circolare MEF-RGS n. 5/2020 (i cui contenuti sono stati ribaditi dalle successive circolari nn. 8/2021 e 15/2022) ha puntualizzato, sulla base di quanto prescritto dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione (in virtù del quale gli enti territoriali possono ricorrere all'indebitamento “*a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio*”), la portata precettiva dell'art. 10 della legge n. 243/2012, nella parte in cui dispone, tra l'altro, che le operazioni di indebitamento (effettuate sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale o sulla base dei patti di solidarietà nazionale) devono garantire, per l'anno di riferimento, il rispetto del pareggio fra entrate e spese finali di cui all'articolo 9, comma 1, della medesima legge n. 243/2012, per il complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la medesima regione.

In aderenza a tale quadro normativo, la Ragioneria generale dello Stato, al fine di verificare *ex ante*, a livello di comparto (quale presupposto per la legittima contrazione di debito ex art. 10 legge n. 243), il rispetto degli equilibri di cui all'articolo 9 della medesima legge, provvede, dal 2018, a consolidare i dati dei bilanci di previsione degli enti territoriali, per regione e a livel-

⁽⁷⁷⁾ Si tratta degli equilibri effettivamente rilevanti ai fini della misurazione della complessiva salute finanziaria dell'ente locale, che, ove incisi, possono condurre all'emersione di squilibri di bilanci o disavanzi d'amministrazione, che, qualora siano non ripianabili con i tempi e gli strumenti ordinari (artt. 188 e 193 TUEL), possono rendere necessaria l'approvazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale (artt. 243-*bis*, e seguenti, TUEL), pena la dichiarazione di dissesto (artt. 244 TUEL e 6, comma 2, d.lgs. n. 149/2011). Situazioni di patologia finanziaria che, è bene precisarlo, possono emergere (e, nel caso condurre al dissesto) anche in presenza del pregresso protratto rispetto degli equilibri parziali richiesti dagli artt. 9 e 10 della legge rinforzata n. 243/2012 (come, viceversa, è ben possibile che un ente locale non osservi gli obiettivi di pareggio fra entrate e spese finali, pur palesando una situazione di equilibrio finanziario complessivo ai sensi dei d.lgs. 118/2011 e 267/2000).

lo nazionale, trasmessi alla BDAP. L'obiettivo è quello di monitorare *ex ante* il rispetto degli equilibri di cui all'articolo 9 della legge n. 243/2012, che, in ragione del successivo art. 10, vanno osservati nell'esercizio di contrazione del debito, e, di conseguenza, della sostenibilità a livello di ciascun comparto regionale. Tale sostenibilità, peraltro, può essere assicurata non solo attraverso il rispetto a livello di singolo territorio regionale, ma anche, in aderenza all'articolo 10, comma 4, legge n. 243/2012 (e dell'art. 119, comma sesto, Cost.), a livello nazionale.

Il legislatore della *legge rinforzata* ha instaurato, infatti, un collegamento qualificato fra la legittima contrazione di debito ed il saldo fra entrate e spese finali, sia nell'art. 10 (che richiede, quale presupposto per la legittima contrazione di debito, il rispetto del ridotto saldo da parte del complesso degli enti della regione interessata) che nell'art. 9 (che impone l'osservanza del saldo indicato *"come eventualmente modificato ai sensi dell'articolo 10"*). I due articoli esposti, in aderenza alla formulazione dell'art. 119, comma sesto, Cost., palesano la necessità dell'osservanza del saldo fra entrate finali e spese finali, in caso di contrazione di debito, a livello di comparto, regionale o statale, in aderenza alla *ratio* normativa, tesa a garantire, con le norme in parola, gli obiettivi annuali posti, in sede europea, al *"conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche"*.

In caso di mancato rispetto dei richiamati equilibri, da verificare a consuntivo, gli enti responsabili devono adottare adeguate misure di rientro, ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

4.3.2. Gli altri limiti di finanza pubblica, in particolare in materia di personale

Gli enti locali sono soggetti, ormai da tempo, ad ulteriori norme di coordinamento della finanza pubblica, in primo luogo a quelle imponenti limiti alle spese ed alle assunzioni di personale. In merito, le disposizioni succedutesi nel corso del tempo hanno sottoposto a limiti differenti gli enti sottoposti al previgente patto di stabilità interno ⁽⁷⁸⁾ e quelli che, invece, in ragio-

⁽⁷⁸⁾ Nello specifico, l'art. 1, comma 557, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, dispone che *"ai fini del concorso delle autonomie regionali e locali al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, gli enti sottoposti al patto di stabilità interno assicurano la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali"*. La norma è stata più volte oggetto di modifiche o integrazioni, così come sono state introdotte alcune eccezioni (può farsi rinvio, per esempio, a quella posta dall'art. 19, co. 8, del d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175, inserito dal d.lgs. 16 giugno 2017, n. 100, al fine di favorire il riassorbimento del personale, già dipendente da pubbliche amministrazioni, in servizio presso società controllate da enti pubblici). Il successivo comma 557-bis precisa che, ai fini dell'applicazione del precedente comma 557, *"costituiscono spese di personale anche quelle sostenute per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per la somministrazione di lavoro, per il personale di cui all'articolo 110 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, nonché per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati"*.

ne della dimensione demografica ⁽⁷⁹⁾ ne erano esclusi ⁽⁸⁰⁾. La Corte Costituzionale, in varie pronunce, ha affermato che i commi 557 e 557-bis (e, si può aggiungere, 562) della legge 296/2006, che impongono un tetto complessivo alla spesa di personale, sia se assunto con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato che acquisito con rapporti a tempo determinato o con altre forme negoziali c.d. flessibili, “*costituiscono principi fondamentali in materia di coordinamento della finanza pubblica*” ⁽⁸¹⁾, in quanto la spesa per il personale “*data la sua rilevante entità, costituisce non già una minuta voce di dettaglio ma un importante aggregato della spesa corrente, con la conseguenza che le disposizioni relative al suo contenimento assurgono a principi fondamentali della legislazione statale*” ⁽⁸²⁾.

Al fine di permettere il riscontro del rispetto di tale tetto, le linee guida approvate dalla sezione delle autonomie avevano costantemente richiesto la compilazione di apposite tabelle contenenti l'esplicitazione degli impe-

partecipati o comunque facenti capo all'ente”. In seguito, il comma 557-quater (aggiunto dal comma 5-bis dell'art. 3 del d.l. 24 giugno 2014, n. 90, convertito dalla legge 11 agosto 2014, n. 114) ha puntualizzato l'obbligo in parola, imponendo, dal 2014, “*il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente alla data di entrata in vigore della presente disposizione*” (il 2011-2013, da intendersi fisso, come chiarito da C. conti, sezione delle autonomie, deliberazione 6 ottobre 2014, n. 25/QMIG). Il comma 557-ter individua una specifica sanzione in caso di inadempimento, richiamando, a tal fine, il divieto posto dall'art. 76, co. 4, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, in caso di mancato conseguimento degli obiettivi posti dall'ormai venuto meno patto di stabilità interno (divieto di assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale, compresi i rapporti di collaborazione continuata e continuativa e di somministrazione, nonché di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi).

⁽⁷⁹⁾ Pari a 5.000 abitanti fino al 2012 ed a 1.000 dal 2013 (cfr. art. 31, comma 1, legge 183/2011).

⁽⁸⁰⁾ In virtù del comma 562 della medesima legge 296/2006, per gli enti non sottoposti alle regole del patto di stabilità interno, “*le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare dell'anno 2008. Gli enti di cui al primo periodo possono procedere all'assunzione di personale nel limite delle cessazioni di rapporti di lavoro a tempo indeterminato complessivamente intervenute nel precedente anno, ivi compreso il personale di cui al comma 558*”. Si ricorda che, essendo venuto meno, dal 2016, il patto di stabilità interno, l'articolo 1, comma 762, della legge 208/2015 aveva precisato che “*le norme finalizzate al contenimento della spesa di personale che fanno riferimento al patto di stabilità interno si intendono riferite agli obiettivi di finanza pubblica recati dai commi da 707 a 734*”. Inoltre, posto che il saldo di finanza pubblica si applicava a tutti gli enti locali, a prescindere dalla popolazione (cfr. art. 1, co. 466, l. 232/2016), la norma aveva anche puntualizzato che restano ferme le disposizioni dell'art. 1, comma 562, della legge 296/2006, e le altre in materia di spesa di personale riferite agli enti che, nell'anno 2015, non erano sottoposti alla disciplina del patto di stabilità interno.

⁽⁸¹⁾ C. Cost., 1° aprile 2011, n. 108. In termini, di recente, le motivazioni delle sentenze 11 novembre 2018, n. 196, 6 giugno 2019, n. 138 e 19 giugno 2019, n. 146.

⁽⁸²⁾ C. Cost., 3 marzo 2011, n. 69; può farsi rinvio, altresì, alle sentenze 7 giugno 2012, n. 148, e 25 febbraio 2014, n. 27.

gni di spesa considerati o esclusi ⁽⁸³⁾. In seguito, invece, la medesima sezione ha preferito limitarsi a richiedere all'organo di revisione una semplice attestazione dell'avvenuto rispetto del limite di finanza pubblica ⁽⁸⁴⁾. Tale omissione, funzionale alla semplificazione dei dati finanziari richiesti agli organi di revisione degli enti locali ⁽⁸⁵⁾, non impedisce, tuttavia, alla singola sezione regionale di controllo di adeguare, a livello locale, il contenuto del questionario in modo da richiedere a tutti gli enti una tabella dimostrativa degli importi considerati ai fini del rispetto del limite (analoga iniziativa, in difetto, può essere assunta dal magistrato istruttore). Si tratta, infatti, di un sindacato vincolato alle scelte effettuate, a monte, dal legislatore statale, che ha ritenuto il contenimento di predeterminati aggregati di spesa (personale, consumi intermedi, ecc.) funzionale al conseguimento di più ampi obiettivi di coordinamento della finanza pubblica o di riqualificazione della spesa ⁽⁸⁶⁾.

Oltre ai tetti alla spesa complessiva, gli enti locali sono stati sottoposti, come la prevalente parte di enti pubblici, anche a specifiche limitazioni agli oneri per i rapporti di lavoro instaurati a tempo determinato o con altri contratti c.d. flessibili ⁽⁸⁷⁾. Trattasi di uno specifico, e indipendente, limite di fi-

⁽⁸³⁾ Cfr., per esempio, i questionari relativi ai rendiconti 2014, approvati con deliberazione C. conti, sez. autonomie, 31 marzo 2015, n. 13/INPR, o ai rendiconti 2015, approvati con deliberazione C. conti, sez. autonomie, 20 giugno 2016, n. 22/INPR.

⁽⁸⁴⁾ Cfr., per esempio, il questionario sul rendiconto consuntivo 2018, approvato con deliberazione C. conti, sez. autonomie, 11 giugno 2019, n. 12/INPR. Da ultimo, il questionario sul rendiconto 2020 (approvato con deliberazione 12 aprile 2021, n. 7/INPR) non ha inserito una specifica verifica sul punto.

⁽⁸⁵⁾ In tale senso le linee guida allegate alla citata deliberazione C. conti, sez. autonomie, 12 aprile 2021, n. 7/INPR (anche alla luce dell'esigenza di razionalizzare gli adempimenti a seguito dell'emergenza finanziaria conseguente alla pandemia di Covid-19).

⁽⁸⁶⁾ Si consideri come anche l'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123, di riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile, nell'individuare i parametri del "controllo contabile", prescrive che gli atti di impegno di spesa non possono avere corso qualora, fra gli altri, "siano violate le disposizioni che prevedono specifici limiti a talune categorie di spesa".

⁽⁸⁷⁾ L'art. 9, co. 28, del d.l. 78/2010, convertito con modificazioni dalla legge n. 122/2010, ha imposto, a decorrere dal 2011, alle amministrazioni dello Stato ed alle altre pubbliche amministrazioni ivi citate, di avvalersi di personale a tempo determinato o con convenzioni ovvero con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, nel limite del 50% della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009. Per le medesime amministrazioni, anche la spesa per contratti di formazione-lavoro, altri rapporti formativi, somministrazione di lavoro e lavoro accessorio non può essere superiore al 50% di quella sostenuta nel 2009. La norma precisa che, per le amministrazioni che, nel 2009, non hanno sostenuto le spese indicate, il limite è computato con riferimento alla media del triennio 2007-2009. Trattasi di vincolo di finanza pubblica presidiato, espressamente, da specifica ipotesi di responsabilità disciplinare ed erariale. Dal 2012, tali disposizioni "costituiscono principi generali ai fini del coordinamento della finanza pubblica ai quali si adeguano le regioni, le province autonome, gli enti locali e gli enti del Servizio sanitario nazionale". Il legislatore è poi intervenuto introducendo varie eccezioni (gli enti locali possono superare il limite per le assunzioni strettamente necessarie a garantire l'esercizio delle funzioni

nanza pubblica (considerato compatibile dalla Corte Costituzionale con l'autonomia riconosciuta a regioni ed enti locali ⁽⁸⁸⁾). Anche in questo caso, le linee guida approvate dalla sezione delle autonomie fino al questionario relativo all'esercizio 2015 ⁽⁸⁹⁾ avevano preteso la compilazione di specifica tabella esplicitante l'importo degli impegni considerati a tal fine, mentre, dal rendiconto 2016, il questionario si limita a richiedere una mera attestazione dell'avvenuto rispetto del limite ⁽⁹⁰⁾.

Anche per l'ammontare delle risorse destinate al trattamento economico accessorio del personale, il legislatore ha introdotto, nel corso degli ultimi anni, vari limiti di finanza pubblica ⁽⁹¹⁾, che si sommano alle regole previste dai contratti collettivi nazionali (a cui il decreto legislativo sul pubblico impiego rimette la disciplina della materia ⁽⁹²⁾) che, dal momento della c.d. "*privatizzazione*" del rapporto di lavoro pubblico, hanno delimitato l'ammontare delle risorse alimentanti i fondi per la contrattazione integrativa ⁽⁹³⁾. Il riscontro sul presente limite di finanza pubblica deve considerare anche altri emolumenti economici accessori, aventi fonte in specifiche norme di legge o in clausole del CCNL, anche se non gravano sui fondi annuali per la contrattazione integrativa ⁽⁹⁴⁾, salve le eccezioni individuate dalla magistratura contabile ⁽⁹⁵⁾

di polizia locale, di istruzione pubblica e del settore sociale, nonché per le spese sostenute per lo svolgimento di attività sociali mediante forme di lavoro accessorio; le assunzioni a tempo determinato effettuate ex art. 110, co. 1, d.lgs. 267/2000 sono state escluse) e per esonerare dall'osservanza gli enti locali in regola con l'obbligo di contenimento complessivo delle spese di personale (di cui agli esposti commi 557 e 562 della legge 296/2006), consentendo di non superare la spesa impegnata per le stesse finalità nel 2009 (invece di ridurla al 50%).

⁽⁸⁸⁾ Cfr. Corte Costituzionale, sentenza 6 luglio 2012, n. 173.

⁽⁸⁹⁾ Cfr. deliberazione C. conti, sezione delle autonomie, 20 giugno 2016, n. 22/INPR.

⁽⁹⁰⁾ In termini, per esempio, il questionario sul rendiconto consuntivo 2018, approvato con deliberazione C. conti, sezione delle autonomie, 11 giugno 2019, n. 12/INPR, mentre, come accennato, nel recente questionario sul rendiconto 2020 (delib. 12 aprile 2021, n. 7/INPR) non è inserita apposita domanda in merito.

⁽⁹¹⁾ Art. 9, co. 2-bis, d.l. 78/2010, convertito dalla l. 122/2010; art. 1, co. 236, della l. 208/2015; art. 23, commi 2 e 3, del d.lgs. 75/2017.

⁽⁹²⁾ Cfr. art. 40 d.lgs. 165/2001.

⁽⁹³⁾ Può farsi rinvio, da ultimo, per il personale non dirigente del comparto funzioni locali, all'art. 67 del CCNL del 21 maggio 2018.

⁽⁹⁴⁾ Si rinvia a quanto affermato dalla sezione delle autonomie della Corte dei conti nella deliberazione n. 26/2014/QMIG. L'orientamento interpretativo iniziale, riferito al previgente art. 9, comma 2-bis, del citato d.l. n. 78/2010, aveva limitato la portata della regola di finanza pubblica al solo ammontare complessivo dei fondi per la contrattazione integrativa costituiti in aderenza ai vari CCNL di comparto (cfr. circolare MEF-RGS n. 12/2011 e C. conti, SS.RR. contr., deliberazione 4 ottobre 2011, n. 51/CONTR).

⁽⁹⁵⁾ Si rinvia, per esempio, oltre che alle citate pronunce delle sezioni riunite in sede di controllo n. 51/2011/CONTR e delle autonomie n. 26/2014/QMIG e n. 7/2017/QMIG, anche alle deliberazioni n. 34/2016/QMIG e n. 20/2017/QMIG, adottate dalla medesima sezione delle autonomie, che hanno escluso dall'ambito applicativo della norma le risorse "*destinate a remunerare prestazioni professionali tipiche di soggetti individuati o individuabili*", o alle deliberazioni della sezione delle autonomie 25 luglio 2017, n. 20/QMIG, e 28 settembre 2017, n. 23/

(solo alcune delle quali aventi espressa fonte in specifiche disposizioni legislative⁽⁹⁶⁾ ⁽⁹⁷⁾).

In particolare, dal 2017, l'art. 23, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 75/2017 ha prescritto che l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, di ciascuna delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. 165/2001 (fra le quali, gli enti locali), non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2016. A questa disposizione, pertanto, risultano tendenzialmente estensibili gli stessi criteri interpretativi definiti con riferimento alle analoghe norme precedenti⁽⁹⁸⁾, in specie quelli elaborati dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti in sede consultiva⁽⁹⁹⁾.

QMIG, che hanno escluso dal limite di finanza pubblica gli emolumenti accessori aventi fonte in risorse dell'Unione europea, nonché in fondi specificatamente messi a disposizione, per una predeterminata attività, da altri enti pubblici.

⁽⁹⁶⁾ Si rinvia, per esempio, all'art. 16, commi 4 e 5, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, che ha previsto la possibile affluenza ai fondi per il trattamento accessorio del personale di parte dei risparmi, certificati dall'organo di revisione, conseguiti dai piani triennali di razionalizzazione della spesa (per approfondimenti, C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazioni n. 2/2013/QMIG e n. 34/2016/QMIG). Un *excursus* delle principali ipotesi di esclusione elaborate dalla magistratura contabile si trova in Corte conti, sez. reg. contr. Liguria, n. 105/2018/PAR, nonché in sez. reg. contr. Lombardia, 16 febbraio 2018, n. 40/QMIG.

⁽⁹⁷⁾ Emblematica, ad esempio, la successione di orientamenti registrati in tema di c.d. "*incentivi tecnici*", attualmente disciplinati dall'art. 113 del codice dei contratti pubblici, d.lgs. n. 50/2016, che le deliberazioni n. 7/2017/QMIG e n. 24/2017/QMIG della sezione delle autonomie della Corte dei conti avevano ritenuto assoggettabili alla regola di finanza pubblica in parola, superando il precedente orientamento della medesima sezione (deliberazione n. 18/2016/QMIG), nonché delle sezioni riunite della Corte dei conti (deliberazione n. 51/2011/CONTR), pur trattandosi di compensi aventi fonte in una disposizione legislativa speciale che già contiene, al suo interno, autonomi tetti (complessivi ed individuali). In seguito, la sezione delle autonomie, nella deliberazione 26 aprile 2018, n. 6/QMIG, ha nuovamente escluso gli incentivi tecnici, in quanto erogati su risorse finanziarie individuate *ex lege*, facenti capo agli stessi capitoli sui quali gravano gli oneri per i singoli lavori, servizi e forniture, dal vincolo posto al complessivo trattamento economico accessorio dei dipendenti pubblici (esclusione oggetto di successiva specificazione, in punto di regime di diritto intertemporale, nella deliberazione 7 ottobre 2019, n. 26/QMIG).

⁽⁹⁸⁾ Un'importante novità contenuta nel ridetto art. 23, comma 2, del d.lgs. n. 75/2017 è costituita dall'assenza, a differenza delle omologhe disposizioni previgenti, dell'obbligo di decurtare il trattamento accessorio complessivo in misura proporzionale alle cessazioni dal servizio, elusione che permette, in disparte altri fattori, di ottenere un potenziale incremento medio *pro capite*.

⁽⁹⁹⁾ Al riguardo, può farsi rinvio, per esempio, a C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazioni n. 205/2016/PAR, n. 145/2016/PAR e n. 123/2016/PAR; sez. reg. contr. Toscana, deliberazione n. 59/2017/PAR; sez. reg. contr. Sardegna n. 35/2016/PAR; sez. reg. contr. Abruzzo n. 58/2016/PAR. In particolare, alla luce del tenore letterale della norma di finanza pubblica (valorizzato dalla citata deliberazione della sezione delle autonomie n. 26/2014/QMIG), è stato chiarito come il limite in parola faccia riferimento all'ammontare complessivo delle risorse destinate al trattamento accessorio del personale (anche dirigenziale), non ai singoli fondi per la contrattazione integrativa, potendo, pertanto, ove non precluso dalle norme della con-

Appare opportuno segnalare come la Corte dei conti (sezione delle autonomie, deliberazione 9 ottobre 2018, n. 19/QMIG) abbia chiarito che gli incrementi dei fondi per la contrattazione decentrata (previsti, nello specifico, dall'art. 67, comma 2, lettere a) e b) del CCNL Funzioni locali del 21 maggio 2018), in quanto derivanti da risorse finanziarie definite a livello nazionale e previste nei quadri di finanza pubblica, non sono assoggettati al limite di finanza pubblica stabilito dall'art. 23, comma 2, del d.lgs. n. 75/2017 (come, peraltro, poco dopo, statuito anche dal legislatore ⁽¹⁰⁰⁾).

Anche in relazione a quest'ultima norma di finanza pubblica, le linee guida della sezione delle autonomie non prescrivono più la compilazione, da parte dell'organo di revisione, di apposita tabella dimostrativa ⁽¹⁰¹⁾. Si tratta di una verifica oggetto ormai di costante attenzione da parte delle sezioni regionali di controllo, con accertamenti di irregolarità spesso uniti all'invito, ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, ad assumere, entro 60 giorni dal deposito, adeguate misure correttive ⁽¹⁰²⁾.

4.3.2.1. *Il recupero dei trattamenti economici accessori erogati in eccesso o in modo illegittimo*

L'art. 4 d.l. 6 marzo 2014, n. 16, convertito con modificazioni dalla l. 2 maggio 2014, n. 68, ha introdotto varie disposizioni, limitate a regioni ed enti locali, tese, da un lato, ad ampliare l'arco temporale e le risorse utilizzabili ai fini del recupero dei fondi per la contrattazione integrativa costituiti in misura eccedente a quella prevista dal CCNL di comparto o in violazione dei limiti di finanza pubblica (commi 1 e 2 ⁽¹⁰³⁾) e, dall'altro, a “sanare”, en-

trattazione collettiva nazionale, operare compensazioni fra i singoli fondi (o meglio, reperire spazi finanziari all'interno di essi) nel rispetto del tetto complessivo posto dalla norma di finanza pubblica (cfr., per esempio, Corte conti, sez. reg. contr. Puglia, n. 27/2019/PAR, sez. reg. contr. Friuli, n. 49/2017/PAR e sez. reg. contr. Piemonte, n. 144/2017/PAR), orientamento che, peraltro, risulta conforme a quanto affermato più volte dalla Corte Costituzionale in punto di necessaria flessibilità e modulabilità delle norme di finanza pubblica che pongono limiti puntuali alle spese di enti territoriali (per esempio, sentenze 10 giugno 2011, n. 182, e 3 marzo 2016, n. 43).

⁽¹⁰⁰⁾ Cfr. art. 11, comma 1, decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito con modificazioni dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12.

⁽¹⁰¹⁾ Si veda, invece, quanto contenuto nei questionari fino al rendiconto 2014 (cfr. la deliberazione C. conti, sezione delle autonomie, 31 marzo 2015, n. 13/INPR).

⁽¹⁰²⁾ Cfr., per esempio: C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 21 marzo 2016, n. 23/PRSP; id., 18 aprile 2016, n. 39/PRSP; id., 21 dicembre 2016, n. 101/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Marche, 25 maggio 2017, n. 55/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 25 giugno 2015, n. 224/PRSP.

⁽¹⁰³⁾ Il primo comma dell'art. 4 del citato decreto legge 16/2014 dispone che le regioni e gli enti locali che non hanno rispettato i vincoli finanziari posti alla contrattazione integrativa sono obbligati a recuperare integralmente, a valere sulle risorse a questa destinate, le somme indebitamente erogate, con graduale riassorbimento mediante quote annuali (per un numero massimo corrispondente a quelli in cui si è verificato il superamento dei vincoli). In questa ipotesi, la norma impone, altresì, di adottare misure di razionalizzazione organizzativa tese a

tro un arco temporale predeterminato, l'eventuale attribuzione al personale di emolumenti non previsti dal CCNL ovvero con modalità o importi in contrasto con quest'ultimo o con la stessa legge (comma 3 ⁽¹⁰⁴⁾).

ristabilire, a regime, la congruità della spesa per il personale, garantendo la riduzione delle dotazioni organiche entro i parametri indicati dal decreto ministeriale attuativo dell'art. 263, co. 2, del d.lgs. 267/2000 (per approfondimenti può farsi rinvio a C. conti, sez. reg. contr. Liguria, deliberazione 21 luglio 2017, n. 64/PAR). Il secondo comma del riferito art. 4 del d.l. 16/2014, sempre al fine di favorire il recupero delle risorse affluite in eccesso ai fondi per la contrattazione integrativa, permette a regioni ed enti locali che hanno rispettato il patto di stabilità interno di compensare le somme da recuperare anche attraverso l'utilizzo dei risparmi derivanti dalle misure di razionalizzazione organizzativa indicate al secondo e terzo periodo del precedente comma 1, nonché di quelli discendenti dai piani di razionalizzazione delle spese disciplinati dall'art. 16, commi 4 e 5, del decreto legge 98/2011, convertito dalla legge 111/2011. In seguito, il legislatore ha introdotto ulteriori facoltà per il recupero delle predette somme, consentendo, da un lato, una proroga quinquennale del percorso di rientro (art. 1, comma 15-*quater*, del decreto legge 244/2016, convertito dalla legge 19/2017) e, dall'altro, la possibilità di utilizzare i risparmi conseguiti (e certificati dall'organo di revisione) dalla riduzione delle dotazioni organiche dirigenziali o dal mancato utilizzo o differimento, totale o parziale, delle capacità assunzionali di personale concesse dalla legge (art. 1, commi 221, 226 e 228, della legge 208/2015). Può farsi rinvio, per approfondimenti, a C. conti, sez. reg. contr. Liguria, deliberazione 4 ottobre 2017, n. 82/PRSP.

⁽¹⁰⁴⁾ Il terzo comma dell'art. 4 del d.l. 16/2014 si riferisce, fermo restando l'eventuale obbligo di recupero in caso di complessiva costituzione dei fondi in misura eccedente a quanto previsto dal CCNL o dalla legge (oggetto dei precedenti commi 1 e 2), alle fattispecie della destinazione delle risorse per la contrattazione integrativa in maniera non aderente al dettato contrattuale o legislativo (indennità non previste dal CCNL, erogate in misura eccedente ai limiti posti da quest'ultimo, attribuite in assenza del rispetto delle procedure tese a garantire la verifica degli obiettivi per la retribuzione di risultato, ecc.). In questo caso la disciplina legislativa ha efficacia "*sanante*" delle illegittimità pregresse, entro, tuttavia, un preciso limite temporale (e predeterminati presupposti). L'art. 4, co. 3, dispone, infatti, la disapplicazione delle disposizioni di cui al quinto periodo del comma 3-*quinquies* dell'art. 40 del d.lgs. 165/2001 (che sanziona con la nullità le clausole degli accordi integrativi in contrasto con la legge o il contratto collettivo nazionale) agli atti di costituzione e di utilizzo dei fondi per la contrattazione decentrata adottati anteriormente ai termini di adeguamento previsti dall'art. 65 del d.lgs. 150/2009 (per gli enti locali, il 31 dicembre 2011, con cessazione di efficacia *ex lege* dei contratti difformi il 31 dicembre 2012). Al fine di beneficiare della descritta disapplicazione della sanzione della nullità (che, pertanto, ha un effetto di "*sanatoria*"), la legge richiede, inoltre, quali presupposti, che gli atti di utilizzo dei fondi non devono aver già comportato il riconoscimento giudiziale della responsabilità erariale e che gli enti interessati abbiano rispettato il patto di stabilità interno e la disciplina in materia di spese ed assunzioni di personale. Quanto esposto risulta conforme al contenuto della circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 12 agosto 2014, che aveva distinto fra: mancato rispetto dei vincoli finanziari posti alla contrattazione integrativa (costituzione di fondo complessivo di ammontare superiore a quanto prescritto dal CCNL o dalla legge), fattispecie che impone l'integrale graduale recupero (art. 4, comma 1); possibilità, per gli enti rispettosi del patto, di assicurare il recupero anche attraverso la destinazione di risparmi alternativi (art. 4, co. 2); destinazione dei fondi in maniera non appropriata, illegittimità per la quale la norma introduce un effetto sanante per un arco temporale limitato (art. 4, co. 3). L'interpretazione ha poi trovato conferma sia nella magistratura contabile (cfr. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 11 settembre 2015, n. 271/PAR, id., 25 giugno 2015, n. 224/PRSP e id., 19 settembre 2017, n. 249/PAR; sez. reg. contr. Veneto, deliberazione 6 aprile 2016, n. 256/PAR)

Una disciplina simile è stata poi prevista, per tutte le pubbliche amministrazioni, dall'art. 40, comma 3-*quiquies*, del d.lgs. 165/2001, come novellato dall'art. 11, co. 1, lett. f), del d.lgs. 75/2017 (norma che, nella formulazione previgente, imponeva il recupero integrale delle risorse affluite in eccesso ai fondi per la contrattazione integrativa nella “*sessione negoziale successiva*”).

Le linee guida della sezione delle autonomie avevano richiesto all'organo di revisione, dall'esercizio successivo a quello di entrata in vigore dell'esposto art. 4 del d.l. 16/2014, di relazionare circa l'adozione delle azioni di recupero finanziario in caso di fondi per la contrattazione integrativa costituiti in eccesso ⁽¹⁰⁵⁾.

Invece, i questionari approvati in anni più recenti (da ultimo, delib. 12 aprile 2021, n. 7/INPR) non fanno più cenno all'osservanza di tale norma (che, tuttavia, in punto di modalità e arco temporale di ripiano di fondi per il trattamento accessorio costituiti in eccesso, è ormai entrata in vigore a regime nell'ordinamento, rendendo permanente la valutazione dell'eventuale omissione di azioni di recupero ⁽¹⁰⁶⁾, nonché ancora attuali, anche per il progresso, i profili di responsabilità ⁽¹⁰⁷⁾).

4.3.2.2. I limiti alle spese di funzionamento. I margini di compensazione e le modalità alternative di conseguimento dell'obiettivo

Il legislatore statale, nell'ultimo decennio (in particolare, con l'art. 6 del d.l. 78/2010, convertito dalla legge 122/2010), ha posto una serie di obblighi di riduzione o contenimento per varie tipologie di spese di funzionamento (o, nella terminologia adottata dal Sistema europeo dei conti ⁽¹⁰⁸⁾, per “*consumi intermedi*”), quali consulenze, relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza, missioni, formazione o per acquisto, manutenzione, noleggio ed esercizio di autovetture o di buoni taxi (cfr. art. 15 del d.l. 66/2014, convertito dalla legge 89/2014).

Lo stesso legislatore statale, in alcuni casi (comma 20 del citato art. 6 del d.l. 78/2010), ha avuto cura di precisare che le limitazioni finanziarie esposte “*non si applicano in via diretta alle regioni, alle province autonome e agli enti del Servizio sanitario nazionale, per i quali costituiscono disposizioni di*

che nella prevalente giurisprudenza ordinaria (cfr. C. app. Firenze, sentenza 11 giugno 2015).

⁽¹⁰⁵⁾ In primo luogo, con la deliberazione C. conti, sez. contr. autonomie, 31 marzo 2015, n. 13/INPR, approvativa della relazione-questionario sul rendiconto 2014.

⁽¹⁰⁶⁾ Per ulteriori approfondimenti, può farsi rinvio a C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 24 settembre 2015, n. 307/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 6 luglio 2016, n. 72/PRSP; id., 4 ottobre 2017, n. 82/PRSP; id., 22 febbraio 2019, n. 22; id., sez. reg. contr. Emilia-Romagna, 17 marzo 2021, n. 31/PRSP; id., sez. reg. contr. Veneto, 14 aprile 2020, n. 66/PAR.

⁽¹⁰⁷⁾ C. conti, sez. giur. Campania, 27 aprile 2018, n. 137; sez. giur. Veneto, 17 giugno 2015; sez. giur. Sicilia, 16 aprile 2020, n. 157.

⁽¹⁰⁸⁾ Per il SEC 2010, si rinvia al regolamento UE n. 549/2013, pubblicato il 26 giugno 2013.

principio ai fini del coordinamento della finanza pubblica". L'osservanza flessibile di tali norme, in particolare mediante compensazione fra i vari obiettivi di riduzione, è stata legittimata, per gli enti locali (oltre che per regioni ed enti del servizio sanitario nazionale), da varie sentenze della Corte Costituzionale ⁽¹⁰⁹⁾, nonché estesa, alla luce dei principi emergenti dalle riferite pronunce, anche agli obiettivi di riduzione posti, per analoghe tipologie di spesa (per esempio, mobili e arredi ⁽¹¹⁰⁾) da norme successive, dalla sezione delle autonomie della Corte dei conti (deliberazione 30 dicembre 2013, n. 26/QMIG).

Inoltre, la magistratura contabile ha escluso dai limiti posti alle spese di funzionamento, quelle coperte da specifici finanziamenti, sia privati che pubblici (o provenienti dall'Unione europea), in quanto di impatto *"neutro"* sui bilanci degli enti interessati ⁽¹¹¹⁾ (in difetto, fra l'altro, verrebbero precluse o limitate eventuali azioni politiche del governo, nazionale o regionale, concretantesi nell'attribuzione di finanziamenti, per un arco di tempo limitato, destinati a specifici progetti o attività).

La parte prevalente delle disposizioni ponenti limiti finanziari ai consumi intermedi degli enti territoriali è stata abrogata, dal 2020, dall'art. 57, comma 2, del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157/2019 ⁽¹¹²⁾.

⁽¹⁰⁹⁾ Si rinvia, per esempio, a C. Cost., 10 giugno 2011, n. 182; id., 4 giugno 2012, n. 139; 8 marzo 2013, n. 36; 3 marzo 2016, n. 43.

⁽¹¹⁰⁾ Oggetto di analoga limitazione dal 2013 al 2016, cfr. art. 1, comma 141, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (per il venir meno dal 2017, cfr. C. conti, sez. reg. contr. Puglia, 23 ottobre 2017, n. 140/PAR).

⁽¹¹¹⁾ Può farsi rinvio, principalmente, a SS.RR. contr., 7 febbraio 2011, n. 7/QMIG, nonché, per quanto concerne le sezioni regionali di controllo, a Emilia-Romagna, 17 dicembre 2014, n. 233 e Umbria, 23 marzo 2018, n. 55/PAR.

⁽¹¹²⁾ Nello specifico, l'art. 57, comma 2, del citato d.l. n. 124/2019 dispone quanto segue:

"A decorrere dall'anno 2020, alle regioni, alle Province autonome di Trento e di Bolzano, agli enti locali e ai loro organismi ed enti strumentali, come definiti dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché ai loro enti strumentali in forma societaria cessano di applicarsi le seguenti disposizioni in materia di contenimento e di riduzione della spesa e di obblighi formativi:

a) articolo 27, comma 1, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133;

b) articolo 6, commi 7, 8, 9, 12 e 13, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122;

c) articolo 5, comma 2, del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135;

d) articolo 5, commi 4 e 5, della legge 25 febbraio 1987, n. 67;

e) articolo 2, comma 594, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

f) articolo 12, comma 1-ter, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111;

g) articolo 24 del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89".

Anche in relazione ai limiti di finanza pubblica in esame, le linee guida della sezione delle autonomie non prevedono più la compilazione, da parte dell'organo di revisione, di apposita tabella dimostrativa (si veda, invece, quanto contenuto nel questionario sul rendiconto 2014 ⁽¹¹³⁾) e neppure una specifica attestazione dell'avvenuto rispetto. Come già esposto, si tratta di una scelta, nella direzione della semplificazione dei dati finanziari richiesti agli organi di revisione degli enti locali ⁽¹¹⁴⁾, che, tuttavia, non impedisce alla singola sezione regionale di controllo (al fine di verificare il conseguimento di obiettivi che il legislatore ritiene rilevanti ai fini della razionalizzazione e della riqualificazione della spesa ⁽¹¹⁵⁾) di adeguare, a livello locale, il contenuto del questionario, richiedendo agli enti una tabella dimostrativa degli importi considerati ai fini del rispetto dei limiti in parola (o al singolo magistrato di avviare specifico approfondimento istruttorio) ⁽¹¹⁶⁾.

4.3.3. *L'equilibrio di bilancio degli enti locali*

Il sindacato di legittimità e regolarità sui bilanci degli enti locali, esercitato dalle sezioni regionali di controllo, a partire dall'emanazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 266/2006, poi potenziato con le misure introdotte dal d.l. 174/2012, convertito con modificazioni dalla legge 213/2012, ha quale primario obiettivo quello di prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare, anche in prospettiva, gli equilibri di bilancio. In tal senso si è espressa anche la Corte Costituzionale, che, per esempio, nelle citate sentenze n. 40/2014, n. 60/2013 e n. 198/2012, ha evidenziato come tali controlli, funzionali non solo alla tutela del singolo ente, ma anche alla complessiva unità economica della Repubblica (nonché al conseguimento degli obiettivi posti, in sede europea, misurati sul "*conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni*"), assumono maggiore rilevanza nel quadro delineato dalla legge costituzionale n. 1/2012 (che, oltre a potenziare la clausola generale dell'equilibrio dei bilanci pubblici, esplicitandola, oltre che nell'art. 81, anche nei novellati articoli 97, primo comma, e 119, sesto comma, ne ha ampliato la portata precettiva, estendendola al conseguimento degli equilibri richiesti dall'ordinamento europeo ⁽¹¹⁷⁾).

⁽¹¹³⁾ Cfr. C. conti, sezione autonomie, deliberazione 30 marzo 2015, n. 13/INPR.

⁽¹¹⁴⁾ In tale senso anche le linee guida per il rendiconto 2020, allegate alla deliberazione della sezione delle autonomie 12 aprile 2021, n. 7/INPR.

⁽¹¹⁵⁾ Si rimanda alle motivazioni contenute nella sentenza della Corte Costituzionale, 11 gennaio 2017, n. 7.

⁽¹¹⁶⁾ Le sezioni regionali di controllo, peraltro, nella prassi, verificano regolarmente l'avvenuto rispetto dei ridetti limiti di spesa. Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Emilia-Romagna, 7 dicembre 2016, n. 123 e n. 132; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 20 gennaio 2016, n. 12; id., 22 febbraio 2016, n. 60; C. conti, sez. reg. contr. Sardegna, 10 febbraio 2016, n. 11 e 12; C. conti, sez. reg. contr. Molise, 12 gennaio 2016, n. 6.

⁽¹¹⁷⁾ Si ricorda, in proposito, come la legge costituzionale n. 1/2012 sia stata approvata anche a seguito degli accordi raggiunti in sede europea, trasfusi nel Trattato sulla stabilità, sul

Si è già illustrato il rapporto fra l'equilibrio finanziario complessivo di competenza che gli enti locali devono conseguire in ogni esercizio (sia in fase di previsione e gestione che, dal 2019, di rendicontazione ⁽¹¹⁸⁾) e quello parziale, ispirato alla logica economica propria del sistema europeo dei conti, funzionale al conseguimento di obiettivi di coordinamento della finanza pubblica complessiva ⁽¹¹⁹⁾.

In questa sede merita di essere segnalato, in primo luogo, come i questionari annuali predisposti dalla sezione delle autonomie ⁽¹²⁰⁾ esordiscano con l'invito all'organo di revisione amministrativo-contabile a segnalare eventuali "*gravi irregolarità contabili*", locuzione che comprende non tanto le ipotesi di violazione formale delle norme in materia, ma, soprattutto, di quelle che possono generare pericoli attuali per il mantenimento, anche futuro, dell'equilibrio di bilancio (con attenzione particolare alle patologie finanziarie in grado di provocarne il dissesto finanziario).

Le modalità di conseguimento artificioso dell'equilibrio finanziario sono, infatti, atipiche e plurime, imponendo adeguati controlli da parte delle competenti sezioni regionali della Corte dei conti. Un esempio è costituito dall'iscrizione nel bilancio di previsione di entrate inesistenti (o, più ricorrentemente, attribuite o stimabili in misura inferiore). Analogo effetto ottiene il differimento nel riconoscimento di debiti fuori bilancio (art. 194 TUEL) o l'occultamento di oneri mediante un accantonamento non adeguato al fondo crediti di dubbia esigibilità (art. 167 TUEL) o al fondo ripiano perdite società partecipate (art. 21 d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175).

In queste ipotesi, all'accertamento dell'irregolarità finanziaria, con il conseguente obbligo, per l'ente locale, di adottare le adeguate misure conse-

coordinamento e sulla *governance* nell'Unione economica e monetaria del 3 marzo 2012 (c.d. Fiscal compact), recepito con il decreto legislativo 23 luglio 2012, n. 114, che al paragrafo 3, comma 2, aveva prescritto agli Stati contraenti di recepire le disposizioni ivi previste "*al più tardi un anno dopo l'entrata in vigore del presente trattato tramite disposizioni vincolanti e di natura permanente – preferibilmente costituzionale*". L'ispirazione (anche) comunitaria del pareggio di bilancio imposto dalla legge costituzionale n. 1/2012 si ritrova nella legge rinforzata n. 243/2012, attuativa del novellato art. 81, comma sesto, della Costituzione, che, nelle definizioni (cfr., in particolare, artt. 2 e 3), palesa la funzionalizzazione degli equilibri richiesti dall'articolo normativo (allo Stato come agli altri enti pubblici, territoriali e non) al conseguimento degli obiettivi economico-finanziari posti in sede europea (compendiati nei due noti parametri del congruo rapporto fra "*disavanzo pubblico*" (altresi denominato, indebitamento netto) e "*debito pubblico*" e prodotto interno lordo (cfr. art. 126 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, l'allegato "*Protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi*", nonché il regolamento (CE) n. 479 del 25 maggio 2009, che disciplina l'applicazione del ridetto Protocollo).

⁽¹¹⁸⁾ Cfr. artt. 162, comma 6, e 193 d.lgs. n. 267/2000 e art. 1, commi 819 e seguenti, legge n. 145/2018.

⁽¹¹⁹⁾ Art. 9, legge n. 243/2012 (in precedenza, analoga ispirazione avevano le regole del pre-vigente patto di stabilità interno come del saldo di finanza pubblica).

⁽¹²⁰⁾ Da ultimo, il questionario sul rendiconto consuntivo 2020, approvato con deliberazione C. conti, sez. contr. autonomie, 12 aprile 2021, n. 7/INPR

quenziali, potrebbe essere associata la denuncia alla Procura presso il Tribunale ordinario al fine di accertare la sussistenza di eventuali reati ⁽¹²¹⁾.

4.3.3.1. La corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità

L'art. 167 del d.lgs. 267/2000 dispone che, nella missione "*Fondi e accantonamenti*" (del bilancio di previsione), all'interno del programma "*Fondo crediti di dubbia esigibilità*" (FCDE), deve essere stanziato un accantonamento, il cui ammontare va determinato in considerazione dell'importo delle entrate (accertamenti di competenza) di dubbia e difficile esazione, seguendo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 3.3 ed esempio n. 5) ⁽¹²²⁾.

Il comma 2 della ridetta disposizione prescrive, inoltre, che, anche in sede di rendiconto, una quota del risultato di amministrazione deve essere accantonata a fondo crediti di dubbia esigibilità, con ammontare parametrato, questa volta, all'ammontare dei crediti (residui attivi) di dubbia e difficile esazione (sempre seguendo i criteri indicati nel citato allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011).

Con l'introduzione del nuovo sistema contabile, infatti, anche le entrate di dubbia e difficile esazione (quali sanzioni amministrative al codice della strada, oneri di urbanizzazione, proventi derivanti dalla lotta all'evasione fiscale, ecc.) vanno accertate per l'intero importo del credito. Tuttavia, per tali accertamenti va effettuato, all'interno del bilancio di previsione, un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, e, a fine esercizio, va creato un "*vincolo*" nel risultato di amministrazione.

Il FCDE costituisce, pertanto, un fondo rischi finalizzato a tutelare gli equilibri, in particolare futuri, dell'ente locale, impedendo la copertura di impegni di spesa (e, soprattutto, del successivo pagamento) mediante l'accertamento di entrate di dubbia esigibilità (che, in quanto tali, rischiano di generare solo residui attivi e non cassa). L'adeguata quantificazione di detto fondo condiziona, in particolare, la veridicità del risultato di amministrazione, preservando l'ente da potenziali squilibri di cassa, allorché siano utilizzate quote del risultato (e, in particolare, l'avanzo libero), in realtà fondate su residui attivi non esigibili ⁽¹²³⁾.

⁽¹²¹⁾ Cfr., per es., in tema di falsità nell'ambito dei bilanci pubblici, Cass. pen., sez. V, 19 maggio 2017, n. 24878; id., 30 marzo 2018, n. 14167; id., 4 aprile 2018, n. 33843.

⁽¹²²⁾ Sia per il 2019 che per gli esercizi 2020-2023, il legislatore ha consentito agli enti locali di ridurre l'importo del FCDE da accantonare nel bilancio di previsione (e durante la gestione), rispetto a quello derivante dalla mera applicazione dei principi contabili, al fine di espandere la capacità di spesa. Può farsi rinvio all'art. 1, commi 1015 e seguenti, della legge n. 145/2018, nonché all'art. 1, commi 79 e 80, della legge n. 160/2019.

⁽¹²³⁾ In tale ottica, il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011), al paragrafo 3.3, specifica che, fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulti adeguato, non è possibile utilizzare l'avanzo (libero) di amministrazione. Ne consegue che la dichiarazione di adeguatezza del fondo assume una spe-

Si fa rinvio, per le modalità applicative, oltre ai criteri indicati nel Principio applicato della contabilità finanziaria, agli orientamenti di carattere generale contenuti nelle deliberazioni della sezione delle autonomie ⁽¹²⁴⁾ ed agli approfondimenti interpretativi, concernenti, in particolare, le differenze fra “*accantonamento*” di competenza e “*fondo*” nel risultato di amministrazione, nonché sul corretto utilizzo, in fase transitoria, del metodo c.d. “*semplificato*” ⁽¹²⁵⁾ contenuti in svariate pronunce della magistratura contabile ⁽¹²⁶⁾. In particolare, sotto quest’ultimo profilo, al fine di attenuare gli effetti finanziari derivanti dal venire meno, a decorrere dal rendiconto 2019, della facoltà di utilizzo del, più favorevole, metodo semplificato di determinazione della quota accantonata a FCDE, il legislatore, con l’art. 39-*quater* del d.l. n. 162/2019, ha consentito di ripianare il disavanzo d’amministrazione, eventualmente derivante dal passaggio obbligatorio al sistema di calcolo ordinario, in 15 anni (ammettendo, altresì, l’utilizzo, anche a tal fine, di entrate di parte capitale) ⁽¹²⁷⁾.

4.3.3.2. Il fondo da anticipazioni di liquidità

Per comprendere il contenuto e la *ratio* del fondo in parola, occorre fare un passo indietro, richiamando alcune deliberazioni della sezione delle autonomie della Corte dei conti, che, per prima ⁽¹²⁸⁾, si è posta il problema degli impropri effetti espansivi della capacità di spesa degli enti territoriali prodotti dalla riscossione di anticipazioni di liquidità ⁽¹²⁹⁾ o di fondi di rotazione aventi il medesimo scopo (quale quello disciplinato dall’art. 243-*ter* del d.lgs. 267/2000, funzionale all’impostazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale).

cifica rilevanza giuridica, attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, con il coordinamento del responsabile del servizio economico-finanziario e la verifica dell’organo di revisione.

⁽¹²⁴⁾ C. conti, sezione delle autonomie, deliberazioni 24 febbraio 2015, n. 4/INPR e 15 dicembre 2015, n. 32/INPR.

⁽¹²⁵⁾ Si richiama, in proposito, anche il referto contenente “*Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni*”, approvato dalla sezione delle autonomie con deliberazione 2 novembre 2016, n. 31/FRG, nonché il referto sulla gestione finanziaria degli enti locali per l’esercizio 2017, approvato con deliberazione 10 aprile 2019, n. 6/FRG.

⁽¹²⁶⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazioni 21 settembre 2017, n. 255/PRSP; id., 25 ottobre 2017, n. 289/PRSP; id., 8 novembre 2017, n. 311/PRSP; id., 22 novembre 2017, n. 333/PRSP; id., 6 dicembre 2017, n. 356/PRSP.

⁽¹²⁷⁾ Si ricorda che, al fine di attenuare gli effetti finanziari negativi derivanti dall’emergenza pandemica da Covid-19, il legislatore ha consentito agli enti territoriali, a decorrere dal rendiconto 2020 e dal bilancio di previsione 2021, di calcolare il FCDE delle entrate tributarie ed extra-tributarie (titoli 1 e 3) utilizzando la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020 (art. 107-*bis* d.l. 17 marzo 2020, n. 18, convertito dalla legge 24 aprile 2020, n. 27).

⁽¹²⁸⁾ Cfr. Corte dei conti, sezione delle autonomie, 20 maggio 2013, n. 14/QMIG.

⁽¹²⁹⁾ Ai sensi del decreto legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e collegate norme successive.

Trattasi di un accantonamento finalizzato a sterilizzare gli effetti (potenzialmente espansivi della capacità di spesa) prodotti dalla riscossione di anticipazioni di liquidità da restituire in un arco di tempo pluriennale ⁽¹³⁰⁾).

La sezione delle autonomie della Corte dei conti, con deliberazione 18 luglio 2014, n. 19/QMIG, ha ritenuto, infatti, che le anticipazioni di liquidità, concesse ai sensi del decreto legge n. 35/2013, *“hanno sostanzialmente, e non solo formalmente, la natura di anticipazione; diversamente, risulterebbe violato l’art. 119, co. 6, Cost., secondo cui le regioni e gli enti locali possono ricorrere all’indebitamento solo per finanziare spese di investimento”* (in termini, in seguito, le sentenze della Corte Costituzionale 23 luglio 2015, n. 181, e 27 aprile 2017, n. 89). Con la successiva deliberazione 18 dicembre 2015, n. 33/QMIG, la medesima sezione delle autonomie ha ribadito che, nei bilanci degli enti territoriali, la sterilizzazione degli effetti, impropriamente positivi, che le anticipazioni di liquidità produrrebbero sul risultato di amministrazione ⁽¹³¹⁾, va effettuata stanziando, nel titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti, un fondo, di importo pari alle anticipazioni incassate, che, a fine esercizio, non potendo essere impegnato (come tutti i fondi), confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata (ex art. 187

⁽¹³⁰⁾ Si rimanda, per un migliore apprezzamento del meccanismo contabile sottostante alla costituzione del ridetto *“fondo anticipazioni liquidità”* (FAL), alle deliberazioni della sezione delle autonomie 18 luglio 2014, n. 19/QMIG e 18 dicembre 2015, n. 33/QMIG. In questa sede è sufficiente rimarcare come la riscossione di anticipazioni di liquidità (effettuate da Cassa Depositi e Prestiti, Ministero dell’interno o altri), funzionali al pagamento di debiti scaduti, deriva dalla mancata pregressa capacità di incasso, da parte dell’ente territoriale, di entrate accertate, che, a fine esercizio, in un sistema di contabilità finanziaria, divengono residui attivi. Poiché, grazie alle anticipazioni in parola, l’ente riesce a pagare i residui passivi, il risultato d’amministrazione ne trae beneficio (riducendosi la parte passiva, mentre cassa e residui attivi rimangono inalterati), con ampliamento, di conseguenza (a parità di quote da accantonare, vincolare o destinare), dell’importo dell’avanzo libero che è possibile utilizzare in esercizi successivi (cfr. art. 187 d.lgs. 267/2000). Tuttavia, il ridetto avanzo risulterebbe fondato sui medesimi residui attivi, di dubbia o difficile riscossione, che avevano portato l’ente a richiedere l’anticipazione di liquidità per provvedere al pagamento dei debiti pregressi (residui passivi). Pertanto, al fine di *“sterilizzare”* tale, solo fittizio, incremento del risultato d’amministrazione (o di decremento del disavanzo), la magistratura contabile (sezione delle autonomie, citate deliberazioni n. 19/2014/QMIG e n. 33/2015/QMIG), seguita dalla Corte Costituzionale (sentenze 23 luglio 2015, n. 181, e 27 aprile 2017, n. 89), e poi dallo stesso legislatore (art. 2, comma 6, del decreto legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2015, n. 122, poi dichiarato incostituzionale), hanno imposto di accantonare nel risultato un importo pari all’anticipazione ricevuta, in modo da riportare l’ammontare del risultato (in avanzo o in disavanzo) alla situazione precedente alla riscossione delle anticipazioni di liquidità (in termini, da ultimo, i paragrafi 3.20-bis e 3.20-ter dell’allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, inseriti dal d.m. 1° agosto 2019).

⁽¹³¹⁾ Trattasi, infatti, come espressamente indicato dal legislatore e confermato anche dalla Corte Costituzionale (citata sentenza n. 181/2015), dell’introduzione di una specifica forma di *“anticipazione di liquidità”*, avente una peculiare modalità di rimborso estesa su un arco temporale massimo di 30 anni, anziché risolversi nell’ambito dello stesso esercizio finanziario (come accade per le ordinarie anticipazioni di cassa).

d.lgs. 267/2000). Il ridetto fondo va poi ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata in ogni esercizio.

Le modalità di contabilizzazione di tutte le anticipazioni di liquidità, sia di quelle da chiudere nell'arco dell'esercizio che di quelle da restituire in un arco di tempo pluriennale, sono state disciplinate, a regime, dal decreto ministeriale 1° agosto 2019, di aggiornamento e integrazione dei principi contabili allegati al d.lgs. n. 118/2011, sistematizzando le conclusioni a cui era giunta l'elaborazione giurisprudenziale (si rinvia, in particolare, ai novellati paragrafi 3.20-*bis* e 3.20-*ter* dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011). Si tratta, va precisato, di criteri di contabilizzazione non ispirati solo ad un'esigenza di armonizzazione delle scritture, ma a garantire che le anticipazioni in parola (in particolare, quelle a restituzione pluriennale) possano considerarsi escluse dalla nozione di entrata da *"indebitamento"* (come previsto dall'art. 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350), che, come noto, gli enti territoriali possono destinare solo a spesa di *"investimento"* (in aderenza all'art. 119, comma sesto, della Costituzione, come novellato dalla legge costituzionale n. 3/2001) ⁽¹³²⁾.

4.3.3.2.1. Il rapporto fra fondo anticipazioni liquidità e fondo crediti di dubbia esigibilità

L'art. 2, comma 6, del citato decreto legge n. 78/2015, dichiarato costituzionalmente illegittimo ad opera della sentenza della Corte Costituzionale 28 gennaio 2020, n. 4, aveva previsto che *"gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione"*.

In proposito, nella citata deliberazione n. 33/2015/QMIG, la sezione delle autonomie aveva affermato che il fondo anticipazioni liquidità (FAL), se utilizzato ai fini della dimostrazione della congruità dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato d'amministrazione, come da facoltà concessa dal sopra esposto art. 2, comma 6, del d.l. n. 78/2015, *"non deve produrre effetti espansivi della capacità di spesa"*.

⁽¹³²⁾ Il meccanismo dell'iscrizione, a fronte della riscossione di un'anticipazione di liquidità a restituzione pluriennale, di apposito accantonamento in parte spesa, che confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione (a titolo di FAL), ha l'effetto, infatti, come detto, di sterilizzare l'entrata in parola in termini di competenza (il bilancio dell'ente e, nello specifico, il risultato d'amministrazione, non ne trae beneficio), garantendone l'utilizzo solo in termini di cassa (allo stesso modo delle ordinarie anticipazioni di tesoreria/liquidità, destinate a chiudersi nel corso dell'esercizio).

Invero, come ha avuto modo di evidenziare l'evoluzione giurisprudenziale successiva ⁽¹³³⁾, la possibilità consentita dalla norma in parola determinava, *algebricamente*, un effetto espansivo della capacità di spesa dell'ente territoriale (posto che il risultato d'amministrazione, invece di essere "*gravato*" dalle quote accantonate sia a titolo di FCDE che di FAL, vede, in caso di concorrenza di entrambi, una quota accantonata, complessiva, di importo non superiore a quella da effettuare a titolo di FCDE).

Sulla facoltà normativa in esame si erano pronunciate anche le sezioni riunite in speciale composizione che, nella citata sentenza n. 26/2016/EL ⁽¹³⁴⁾, avevano precisato che, a differenza del FCDE, che mira a sterilizzare i residui di difficile o dubbia esazione, il fondo da anticipazione di liquidità, da accantonare a seguito della riscossione di anticipazioni di liquidità a restituzione pluriennale, ha il diverso scopo di neutralizzare l'incidenza sul risultato di amministrazione di una erogazione finanziaria destinata ad incidere solo sulla cassa. Di conseguenza, mentre il FCDE si riduce (o azzerava) se vengono riscossi o cancellati i residui attivi incerti, il FAL, invece, diminuisce annualmente in ragione della quota rimborsata del finanziamento (*rectius*, anticipazione) ricevuto. La comune esigenza dei due fondi di limitare la capacità di spesa all'effettiva capienza di cassa, evitando un'impropria espansione generata dalla mera copertura in termini di competenza (anche mediante l'avanzo d'amministrazione), non incide sulla differente funzione rispettivamente svolta. L'esposto art. 2, comma 6, del d.l. 78/2015 mirava, tuttavia, a non comprimere eccessivamente l'autonomia finanziaria degli enti territoriali, posto che l'utilizzo dell'accantonamento a FAL ai fini della dimostrazione della congruità del FCDE non si tradurrebbe, automaticamente, in una surrettizia riduzione del disavanzo, in quanto, l'ente, in ogni caso, in aderenza alle disposizioni del Principio contabile (allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011), era tenuto a dimostrare di aver accantonato adeguate risorse per far fronte all'ipotesi di parziale o totale cancellazione dei residui attivi ⁽¹³⁵⁾ ⁽¹³⁶⁾.

Per questo motivo, il legislatore aveva ritenuto possibile evitare la somma dell'importo dei due fondi quando l'ente poteva dimostrare di aver accantonato un FCDE in misura conforme alla percentuale (imposta dal Principio

⁽¹³³⁾ Per tutte, C. conti, SS.RR. spec. comp., 7 dicembre 2016, n. 26/EL, e l'ordinanza 18 febbraio 2019, n. 5/EL.

⁽¹³⁴⁾ In termini, C. conti, SS.RR. spec. comp., sentenza 17 luglio 2017, n. 21/EL.

⁽¹³⁵⁾ In termini, la deliberazione della sezione delle autonomie 18 dicembre 2015, n. 33/QMIG.

⁽¹³⁶⁾ In tal modo, da un lato, si elideva il rischio che il risultato d'amministrazione si incrementasse per effetto di crediti non riscuotibili, ma si evitava, altresì, che l'accantonamento da anticipazioni di liquidità (che, a monte, deriva dall'attribuzione di risorse aventi fonte nell'accertata incapacità o impossibilità di riscossione dei, anche medesimi, residui attivi) duplicasse, impropriamente, la stessa esigenza di prevenzione del rischio, irrigidendo eccessivamente i bilanci degli enti.

contabile applicato allegato al d.lgs. n. 118/2011) di mancate riscossioni registrate in esercizi pregressi ⁽¹³⁷⁾.

La norma in esame, inoltre, non consentiva agli enti territoriali di “eliminare” la quota accantonata a titolo di FAL nel risultato d’amministrazione (interpretazione che si sarebbe proposta in contrasto con i principi affermati dalla Corte Costituzionale nelle citate sentenze n. 181/2015 e n. 89/2017, sotto il profilo della mancata “sterilizzazione”, nel risultato d’amministrazione, delle somme riscosse a titolo di anticipazioni di liquidità), ma solo di “conteggiare” (*rectius*, considerare) quest’ultima ai fini della dimostrazione della congruità della quota accantonata a FCDE. Solo quest’ultimo importo, invece, si riduceva (in misura simmetrica all’ammontare del FAL) avendo palesato il legislatore come anch’esso nasca, *ab origine*, dall’analoga esigenza di copertura del rischio di mancata riscossione di residui attivi (patologia che, a sua volta, ha imposto il ricorso all’anticipazione di liquidità).

L’evoluzione interpretativa esposta non è stata seguita dalle sezioni riunite della Corte dei conti in sede giurisdizionale, in speciale composizione, che, con l’ordinanza n. 5 del 18 febbraio 2019, hanno sollevato questione di legittimità costituzionale dell’illustrato art. 2, comma 6, del decreto legge n. 78/2015, come interpretato autenticamente dall’art. 1, comma 814, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, per contrasto con gli artt. 3, 81, 97 e 119 della Costituzione. Le sezioni riunite, infatti, partendo dal presupposto che la norma in esame consenta di elidere la quota accantonata a FAL, hanno ritenuto eluso il giudicato costituzionale formatosi con le sentenze della Consulta n. 181/2015, n. 269/2016 e n. 89/2017, esposte in precedenza ⁽¹³⁸⁾. Inoltre, è stato evidenziato come la norma in esame ponga in dubbio la clausola generale dell’equilibrio di bilancio posta dagli artt. 81 e 97 della Costituzione, nel-

⁽¹³⁷⁾ Se il fondo crediti di dubbia esigibilità dovesse eliminare, integralmente, il rischio di mancata riscossione degli accertamenti o dei residui attivi dovrebbe, infatti, essere pari al loro ammontare in termini assoluti (misura di elisione che non è, invece, come esposto, richiesta dal Principio contabile applicato, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), conducendo, nei fatti, all’impostazione di un bilancio di pura cassa (e non di competenza e cassa). Il legislatore, invece, in aderenza al sistema misto di contabilità, di competenza e cassa, previsto per gli enti territoriali, aveva dettato, con scelta discrezionale di tipo politico (a parere dello scrivente non irragionevolmente contrastante con la clausola di equilibrio dei bilanci pubblici, dettata dagli artt. 81, 97 e 119 della Costituzione), alcune regole tese ad accantonare, in sede di previsione e a rendiconto, un congruo fondo crediti di dubbia esigibilità (secondo le disposizioni, anche di graduale applicazione, vevoli dal 2015, contenute nell’allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011). Queste stesse regole, peraltro, per come in concreto articolate, non eliminano il rischio di copertura delle spese solo per competenza, e non per cassa, essendo fondate su un procedimento di calcolo statistico, che, alla prova dei fatti, potrebbe rivelarsi errato (in eccesso o in difetto). Il massimo della prudenza, imporrebbe, infatti, la copertura di spese solo mediante entrate incassate, opzione, che, tuttavia, come detto, muterebbe il bilancio degli enti territoriali da “finanziario di competenza” a “finanziario di cassa”.

⁽¹³⁸⁾ Le pronunce della Corte Costituzionale in parola, per inciso, pur affrontando in motivazione la tematica della corretta qualificazione, e contabilizzazione, delle anticipazioni di liquidità, riguardavano norme di legge regionali.

la misura in cui consente, eliminando il FAL, di dare copertura, mediante le pregresse anticipazioni di liquidità, a nuove spese. Sempre sul presupposto che la norma permetta di non conteggiare il FAL, sarebbe violato il vincolo di indebitamento per sole spese di investimento, posto che le anticipazioni a suo tempo ricevute, e che avrebbero dovute essere “sterilizzate” tramite il FAL, potrebbero essere utilizzate anche per finanziare spesa corrente. Infine, sarebbe irragionevolmente violato il principio di uguaglianza, posto che la norma consentirebbe un trattamento di favore agli enti in maggiore difficoltà finanziaria (che, oltre a dover costituire un congruo FCDE, hanno richiesto, in passato, anticipazioni di liquidità) rispetto a quelli più virtuosi (che, comunque, devono accantonare integralmente l'importo a titolo di FCDE).

Le questioni sollevate sono state condivise, in riferimento agli artt. 81, 97, primo comma, e 119, sesto comma, Cost., dalla citata sentenza della Corte Costituzionale n. 4/2020, che, in particolare, ha sottolineato come i tre parametri invocati operano in stretta interdipendenza, cosicché l'anomala utilizzazione delle anticipazioni di liquidità consentita dalle disposizioni impugnate finisce per ledere l'equilibrio del bilancio, il principio di sana gestione finanziaria e, contemporaneamente, viola la regola contenuta nell'art. 119, sesto comma, Cost., secondo cui l'indebitamento degli enti territoriali deve essere riservato a spese di investimento.

A seguito della ridetta pronuncia, il legislatore, con l'art. 39-ter del decreto legge n. 162/2019, convertito con modificazioni dalla legge n. 8/2020, aveva disciplinato nuovamente le modalità di contabilizzazione a rendiconto del fondo anticipazione di liquidità da parte degli enti locali (sia di quelli che avevano usufruito della facoltà, prevista dalla norma dichiarata incostituzionale, che degli altri), introducendo una regolamentazione simile a quella già prevista per le regioni ⁽¹³⁹⁾ (e richiamata, per gli enti locali che non avevano fatto ricorso alla facoltà di conteggiare il FAL ai fini della dimostrazione della congruità del FCDE, da parte del decreto emendativo del MEF, 1° agosto 2019, correttivo del d.lgs. n. 118/2011 ⁽¹⁴⁰⁾). Anche tale disposizione, tuttavia, è stata oggetto di declaratoria di incostituzionalità con la sentenza della Consulta n. 80/2021.

La norma, oltre a prevedere che, in sede di approvazione del rendiconto 2019, gli enti locali accantonassero il fondo anticipazione di liquidità nel ri-

⁽¹³⁹⁾ Cfr. art. 1, co. 692 e segg., l. n. 208/2015, approvato anch'esso a seguito di una pronuncia della Corte Costituzionale (sent. n. 181/2015).

⁽¹⁴⁰⁾ Quest'ultimo, nel rivedere il paragrafo 3.20-bis dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, aveva prescritto che gli enti locali, nella contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità, devono far riferimento alle indicazioni contenute nelle deliberazioni della sezione delle autonomie della Corte dei conti n. 33/2015 e n. 28/2017 (in particolare, quest'ultima adottata al fine di pronunciarsi, con funzione di orientamento generale, sul citato art. 1, co. 92 e segg., l. n. 208/2015, valevole per le regioni). Dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 4/2020, il successivo decreto correttivo del 7 settembre 2020 aveva uniformato la disciplina, richiamando, al citato paragrafo 3.20-bis, quanto disposto dall'art. 39-ter del d.l. n. 162/2019.

sultato di amministrazione, per un importo pari all'ammontare complessivo incassato negli esercizi precedenti ⁽¹⁴¹⁾ e non ancora rimborsato, consentiva, al comma 2, di ripianare l'eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente (in misura non superiore all'incremento dell'accantonamento a fondo anticipazione di liquidità effettuato in sede di rendiconto 2019) per una somma pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio.

Il comma 3 precisava poi le modalità di contabilizzazione e utilizzo del fondo anticipazione di liquidità, riprendendo, *mutatis mutandis*, quanto prescritto per le regioni dall'art. 1, commi 692 e seguenti, della legge n. 208/2015 ⁽¹⁴²⁾.

La ridetta disciplina era stata poi recepita anche dal XII decreto correttivo al d.lgs. n. 118/2011 (d.m. 7 settembre 2020), che, nel modificare il paragrafo 3.20-*bis* dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, aveva richiamato il contenuto precettivo dell'esposto art. 39-*ter* ⁽¹⁴³⁾.

Come accennato, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 80/2021, ha dichiarato l'illegittimità dei commi 2 e 3 dell'esposto art. 39-*ter*.

Per quanto concerne i criteri di contabilizzazione del fondo (comma 3), nel prevedere che il FAL sia utilizzato, fino al suo esaurimento, per rimborsare l'anticipazione ricevuta, permette di reperire, nell'applicazione del FAL in entrata, le risorse (in uscita) per il rimborso della quota annuale dell'anticipazione, incrementando la capacità di spesa dell'ente, senza un'effettiva copertura giuridica delle poste passive (in violazione dell'art. 81 Cost.).

Il comma 3 in parola avrebbe violato anche l'art. 119, sesto comma, Cost., in quanto l'impiego del FAL per il rimborso della quota annuale, esonerando l'ente dal rinvenimento in bilancio di effettivi mezzi di copertura, produ-

⁽¹⁴¹⁾ Ai sensi del d.l. n. 35/2013, conv. con modif. dalla l. n. 64/2013, o delle successive disposizioni di legge di rifinanziamento.

⁽¹⁴²⁾ Nello specifico, la norma prevedeva che il fondo anticipazione liquidità fosse annualmente utilizzato come segue:

a) nel bilancio di previsione 2020-2022, nell'entrata dell'esercizio 2020 andava iscritto, come utilizzo del risultato di amministrazione, un importo pari al fondo anticipazione di liquidità accantonato nel risultato di amministrazione 2019; il medesimo importo andava iscritto, come fondo anticipazione di liquidità nel titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti, al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio;

b) dall'esercizio 2021, e fino al completo utilizzo del fondo anticipazione di liquidità, nell'entrata di ciascun esercizio del bilancio di previsione andava applicato il fondo stanziato nella spesa dell'esercizio precedente e, nella spesa, andava stanziato il medesimo fondo, al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio.

La norma, al comma 4, puntualizza che la quota del risultato di amministrazione accantonata nel fondo anticipazione di liquidità è (interamente) applicata al bilancio di previsione anche da parte degli enti in disavanzo di amministrazione (in deroga alle limitazioni quantitative prescritte dall'art. 1, commi 897-898, della legge n. 145/2018).

⁽¹⁴³⁾ Analogamente, il nuovo paragrafo 9.2.17 del Principio consente di applicare in entrata, interamente, la quota accantonata a titolo di fondo anticipazione di liquidità anche agli enti in disavanzo.

ce un fittizio miglioramento del risultato di amministrazione, con possibilità di liberare spazi di spesa, indebitamente destinabili anche all'ampliamento di quella corrente (sent. n. 4 del 2020).

Per quanto concerne, invece, il ripiano del disavanzo eventualmente generato dall'accantonamento a FAL nel risultato di amministrazione ⁽¹⁴⁴⁾, il comma 2 dell'art. 39-ter avrebbe violato gli artt. 81 e 97 Cost., sotto il profilo della lesione dell'equilibrio del bilancio e della sana gestione finanziaria (e dell'interdipendente principio di copertura pluriennale della spesa), in quanto consente di ripianare annualmente il disavanzo emergente dall'accantonamento a FAL per un importo corrispondente alla sola quota dell'anticipazione di liquidità rimborsata nell'esercizio. La previsione comporta una diluizione degli oneri di ripianamento (analoga al periodo temporale previsto per il rimborso dell'anticipazione, trentennale) che introduce una rilevante deroga alle ordinarie regole di ripiano del disavanzo, sottratti ai tempi dell'art. 188 TUEL (sent. n. 4 del 2020). La Corte ha, più volte, affermato (sentt. n. 115/2020 o n. 4/2020) che la regola fisiologica del rientro dal disavanzo è quella annuale o al massimo triennale, e comunque non superiore allo scadere del mandato elettorale (art. 42, co. 12, d.lgs. n. 118 del 2011), e che ogni durata superiore può essere giustificata solo se il meccanismo normativo che lo prevede sia effettivamente finalizzato al riequilibrio (sent. n. 115 del 2020). La pluriennale diluizione degli oneri di ripianamento del maggior deficit incorre, poi, anche nella violazione dei principi di responsabilità del mandato elettivo e di equità intergenerazionale (sent. n. 18/2019), consentendo, con l'ammortamento trentennale, il trasferimento dell'onere del debito e del disavanzo dalla generazione che ha goduto dei vantaggi della spesa corrente a quelle successive, senza che a queste ultime venga trasmesso alcun beneficio connesso all'utilizzazione di beni durevoli di investimento.

Di conseguenza, è stato necessario un ulteriore intervento del legislatore, che con l'art. 52, comma 1-ter, del decreto legge n. 73/2021, convertito con modificazioni dalla legge n. 106/2021, ha dettato una nuova disciplina in ordine alle modalità di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità ed alle modalità e tempi di ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione generato dall'accantonamento volto a sterilizzare l'improprio effetto espansivo della capacità di spesa. Tale intervento è stato poi recepito anche dal para-

⁽¹⁴⁴⁾ In proposito, nell'impostazione delle questioni, il criterio di contabilizzazione del fondo anticipazioni liquidità è stato volontariamente anteposto a quello della disciplina del ripiano dell'eventuale disavanzo d'amministrazione generato dal medesimo fondo. La riscossione, infatti, di anticipazioni di liquidità per il pagamento di debiti commerciali scaduti, con conseguente necessità di sterilizzare l'improprio effetto espansivo del risultato di amministrazione, nonché di mantenere la natura di mere anticipazioni di cassa, con la costituzione di apposito fondo (FAL), può condurre o meno all'emersione di un disavanzo di amministrazione (e, comunque, quest'ultimo può essere inferiore o superiore all'importo delle anticipazioni rimosse, essendo condizionato dagli altri elementi del risultato di amministrazione che lo determinano: cassa, residui attivi e passivi, altri accantonamenti, vincoli e risorse destinate ad investimenti).

grafo 3.20-*bis* dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, come integrato dal XIII decreto correttivo 1° settembre 2021, che ha precisato che gli enti locali, nella contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità a rimborso pluriennale ⁽¹⁴⁵⁾, applicano quanto disposto dalla norma di legge sopra citata.

Rinviando per quanto concerne le modalità di contabilizzazione alle disposizioni del citato Principio contabile applicato, per quanto concerne le modalità ed i tempi di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto a quello dell'esercizio precedente, derivante dal *"riappostamento"* delle somme provenienti dalle anticipazioni di liquidità, sterilizzate nel fondo anticipazione di liquidità, distinto dal fondo crediti di dubbia esigibilità ⁽¹⁴⁶⁾, è ripianato, a decorrere dall'esercizio 2021, in quote costanti entro il termine massimo di dieci anni, per un importo annuo pari al predetto maggiore disavanzo (al netto, naturalmente, delle anticipazioni rimborsate nel corso dell'esercizio 2020).

4.3.3.3. La verifica di congruità sugli altri accantonamenti e fondi

I fondi e gli accantonamenti, di cui il d.lgs. 118/2011 fa ampio uso (portando all'interno di un sistema contabile, che rimane finanziario, modalità di rappresentazione della reale situazione di bilancio propri della contabilità econo-

⁽¹⁴⁵⁾ Su tutte, quelle accertate e rimosse ai sensi del d.l. n. 35/2013, conv. con modif. dalla l. n. 64/2013, e successivi rifinanziamenti, su cui si è formata l'elaborazione giurisprudenziale, in particolare della Corte Costituzionale.

⁽¹⁴⁶⁾ La nuova norma è stata emanata in dichiarata attuazione delle esposte sentenze della Corte Costituzionale n. 4/2020 e n. 80/2021 e, per tale motivo, limita, correttamente, la genesi del disavanzo di amministrazione che le anticipazioni di liquidità possono aver generato alla sola fattispecie dello scorporo (*"riappostamento"*), nel risultato di amministrazione, della quota accantonata a fondo anticipazioni liquidità da quella a fondo crediti di dubbia esigibilità, facoltà concessa dall'illustrato art. 2, co. 6, del d.l. n. 78/2015, ma dichiarata incostituzionale con sentenza n. 4/2020. La ridetta facoltà, infatti, come già detto, consentiva di ridurre l'importo dei fondi complessivi da accantonare nel risultato di amministrazione, incrementando un eventuale avanzo libero o riducendo un eventuale disavanzo (cfr. artt. 186, 187 e 188 TUEL). Una volta dichiarata illegittima, la necessità di un *"riappostamento"* autonomo per il FAL rispetto al FCDE è stata fonte di potenziale disavanzo di amministrazione, ripianabile in misura pari all'importo annuo dell'anticipazione da rimborsare in virtù del successivo art. 39-ter del d.l. n. 162/2019, norma, quest'ultima, dichiarata incostituzionale dalla sentenza n. 80/2021 (dato l'eccessivo lasso temporale disponibile per la copertura del disavanzo, che poteva arrivare anche a trent'anni). Invece, appare opportuno ribadirlo, ove l'ente locale avesse utilizzato le anticipazioni di liquidità per pagare debiti pregressi e costituito, sin dall'origine, un fondo anticipazioni liquidità distinto dal FCDE, un eventuale disavanzo di amministrazione *"da FAL"* non si sarebbe potuto verificare, posto che il FAL, come più volte detto, ha la sola funzione di sterilizzare l'improprio incremento di un avanzo di amministrazione o decremento di un disavanzo dovuto alla cancellazione dei residui passivi. Il ricorso alle anticipazioni di liquidità è, infatti, neutro ai fini della generazione o meno di un disavanzo di amministrazione, che, ove esistente, è stato dovuto ad altri fattori (eccetto, appunto, nell'ipotesi di conteggio del FAL ai fini del FCDE, in aderenza alla facoltà legislativa poi dichiarata incostituzionale, che ha fatto emergere *ex post* un disavanzo di amministrazione).

mico-patrimoniale) costituiscono uno strumento contabile preordinato a garantire gli equilibri di bilancio attraverso la preventiva sterilizzazione di una certa quantità di risorse, necessarie a compensare eventuali sopravvenienze passive o insussistenze dell'attivo (per esempio, una sentenza di condanna al risarcimento di danni, la riscossione di entrate in misura inferiore agli accertamenti, ecc.). La congrua previsione di dette poste è funzionale a fornire adeguata copertura al rischio sottostante e, pertanto, i questionari approvati dalla sezione delle autonomie si soffermano in maniera puntuale su tali aspetti ⁽¹⁴⁷⁾ al fine di non vanificare gli obiettivi legislativi di salvaguardia degli equilibri ⁽¹⁴⁸⁾.

Oltre agli esaminati FCDE e FAL, le altre principali tipologie di fondi per le quali è necessario o opportuno prevedere stanziamenti in sede di previsione (o nel corso della gestione) sono il fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste ⁽¹⁴⁹⁾, il fondo contenziosi o per altre passività potenziali, il fondo perdite società partecipate e il fondo di garanzia dei crediti commerciali.

Il fondo per far fronte a maggiori spese legate a passività potenziali (art. 167, comma 3, TUEL) va accantonato in misura congrua rispetto alle risorse stimate come necessarie per il futuro pagamento, osservando, in caso di genesi da contenzioso, le modalità prescritte dal Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 5.2,

⁽¹⁴⁷⁾ Per esempio, da ultimo, deliberazioni 12 aprile 2021, n. 7/INPR e n. 2/INPR.

⁽¹⁴⁸⁾ Si ricorda che, ai fini del rispetto del saldo di finanza pubblica (vigente fino all'esercizio 2018), come del precedente patto di stabilità interno (venuto meno dal 2016), il fondo crediti di dubbia esigibilità, il fondo da anticipazioni liquidità, il fondo contenzioso o per altre passività potenziali e il fondo perdite società partecipate/organismi strumentali, non comportando l'assunzione di impegni (le relative economie confluiscono nel risultato di amministrazione quale quota accantonata), non erano considerati tra le "*spese finali*" rilevanti a quei fini (cfr. art. 1, comma 466, legge n. 232/2016, nonché la circolare MEF-RGS 15 febbraio 2018, n. 5). Si tratta di una problematica che, tuttavia, anche dopo il venir meno delle ridette regole, assorbite dalla prescrizione del conseguimento di un unico equilibrio annuale di competenza, misurato da tutte le entrate e tutte le spese rilevanti in sede di redazione del consuntivo (cfr. art. 1, commi 819 e seguenti, della legge n. 145/2018, nonché successivo d.m. 1° agosto 2019, che ha rivisto i prospetti dimostrativi), non ha perso di attualità alla luce dell'immutata formulazione dell'art. 9 della legge c.d. rinforzata n. 243/2012, che, ai fini del "*pareggio di bilancio*" che gli enti territoriali devono conseguire in attuazione dell'art. 81, comma sesto, della Costituzione, richiede l'equilibrio di competenza fra "*entrate finali*" e "*spese finali*" (e queste ultime non contemplano gli stanziamenti di spesa non impegnati nel corso dell'esercizio). Si rinvia, per approfondimenti, a Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, 17 dicembre 2019, n. 20/QMIG., nonché alle circolari MEF-RGS n. 5/2020 e n. 8/2021.

⁽¹⁴⁹⁾ Il fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste, disciplinato dall'art. 166 TUEL (da stanziare in misura non inferiore allo 0,30% e non superiore al 2% del totale delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio), è uno strumento ordinario destinato a garantire il principio della flessibilità di bilancio, mediante l'individuazione, all'interno dei documenti di previsione, di risorse finalizzate a fronteggiare gli effetti derivanti da circostanze imprevedibili o straordinarie che si possono manifestare nel corso dell'esercizio. Si tratta di un fondo di mera competenza, non destinato a confluire, come altri, nel risultato di amministrazione.

lett. h) ⁽¹⁵⁰⁾ e va monitorato nel corso del tempo (al fine di valutare la persistente adeguatezza o meno).

La lettera dell'art. 167 TUEL ⁽¹⁵¹⁾ accorda, invero, agli enti locali la mera facoltà di stanziare *“ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare”*. Invece, il Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, al punto 5.2, si esprime in termini di obbligo. Per superare l'esposta antinomia, la magistratura contabile ⁽¹⁵²⁾ ha ritenuto operante il *“principio di specialità”*, in base al quale la disposizione del Principio contabile riguarderebbe, specificamente, il fondo rischi per contenzioso, mentre l'art. 167, comma 3, TUEL costituirebbe una disposizione generale, che prevede la facoltà di accantonare somme in appositi distinti fondi.

Come evidenziato da C. conti, sezione delle autonomie, deliberazione 23 marzo 2016, n. 9/INPR, in caso di contenzioso essendo l'obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio), non è possibile impegnare la spesa, ma l'ente locale, in caso di *“significative probabilità di soccombere o di sentenza non definitiva e non esecutiva”*, è tenuto a predisporre le risorse necessarie al pagamento degli oneri stimati, accantonando, al momento dell'instaurazione del giudizio, le risorse ritenute congrue, che, a fine esercizio (non essendo impegnabili), incrementano il risultato di amministrazione (aumento neutralizzato dalla contestuale appostazione di una quota a titolo di fondo rischi) ⁽¹⁵³⁾. L'organo di revisione ha l'onere di verificare la congruità degli accantonamenti e, soprattutto, di monitorarne nel tempo l'adeguatezza ⁽¹⁵⁴⁾. Una delle cause degli squilibri strutturali del bilancio, in grado di provocare il dissesto finanziario, è rappresentata, infatti, specie per i comuni di minori dimensioni, da sentenze esecutive che determinano l'insorgere di (apparentemente) improvvisi oneri di rilevante entità finanziaria (ed a cui il bilancio non riesce a dare copertura con le risorse disponibili nell'esercizio o nel successivo triennio ex art. 193 TUEL ⁽¹⁵⁵⁾) ⁽¹⁵⁶⁾.

⁽¹⁵⁰⁾ Il paragrafo 5.2 del citato allegato 4/2 disciplina anche il caso dell'accantonamento a fondi derivante dal conferimento di incarichi ad avvocati esterni.

⁽¹⁵¹⁾ In maniera identica si esprime l'art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 118/2011, per le regioni.

⁽¹⁵²⁾ Cfr. Corte dei conti, sez. reg. contr. Liguria, 20 giugno 2018, n. 103/PRSP.

⁽¹⁵³⁾ Il Principio contabile applicato (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, par. 5.2, lett. h)) consente, in presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, di ripartire l'accantonamento annuale, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente (analoga facoltà era stata prevista in fase di avvio del nuovo sistema contabile armonizzato). Cfr., per esempio, di recente, C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, 8 febbraio 2021, n. 30/PRSE.

⁽¹⁵⁴⁾ C. conti, sez. reg. contr. Sicilia, 30 giugno 2021, n. 89/PRSP ha sottolineato la necessità che il fondo rischi non ecceda le stimate esigenze per le quali va costituito, al fine di evitare un eccessivo immobilizzo di risorse.

⁽¹⁵⁵⁾ Per un esempio, C. conti, sez. reg. contr. Liguria, deliberazione 13 dicembre 2018, n. 134/PRSP, confermata da SS.RR. spec. comp., 20 maggio 2019, n. 15/EL.

⁽¹⁵⁶⁾ La nota integrativa, allegato ormai necessario del bilancio di previsione e del rendicon-

Altri fondi possono (o devono) essere accantonati per fare fronte ad analoghe passività potenziali. Un esempio normato (Principio contabile applicato, allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 5.5) è costituito dall'accantonamento necessario a prevenire il rischio di escussione di una garanzia personale prestata a favore di società partecipate, di altri organismi strumentali o di soggetti terzi predeterminati dalla legge (art. 207 TUEL), sul quale si tornerà in prossimo paragrafo.

Specifico fondo va costituito (art. 21 d.lgs. 175/2016 ⁽¹⁵⁷⁾ e art. 1, commi 551 e seguenti, legge 147/2013) nel caso in cui aziende speciali, istituzioni e società partecipate dalle “*amministrazioni locali inserite nel c.d. elenco ISTAT*” (fra cui, gli enti locali) presentino un risultato di esercizio o un saldo finanziario negativo.

Di recente, il legislatore (art. 1, commi 859 e seguenti, della legge n. 145/2019) ha prescritto che, dal 2021, tutte le pubbliche amministrazioni (e, fra esse, gli enti locali) debbano appostare, nel proprio bilancio di previsione, nel caso in cui il debito commerciale a fine esercizio non si riduca di una predeterminata percentuale minima o non rispetti i parametri ivi previsti, apposito stanziamento a titolo di “*fondo di garanzia debiti commerciali*”, sul quale non è possibile disporre impegni e pagamenti (e che, a fine esercizio, confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione). Si tratta di un accantonamento che, mediante la riduzione della capacità di (impegno di) spesa dell'esercizio (compresa dallo stanziamento a titolo di accantonamento) o dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione a copertura di nuove spese (ridotto della quota accantonata), mira a favorire l'utilizzo delle entrate al pagamento dei debiti commerciali pregressi ^(158 159).

4.3.3.4. L'utilizzo del risultato d'amministrazione

Il controllo in parola mira ad accertare, in primo luogo, se l'ente locale abbia utilizzato l'avanzo libero di amministrazione in conformità ai presupposti prescritti dalla legge. Quest'ultima pone, infatti, varie limitazioni a ta-

to, ex art. 11, comma 3, lett. g), e comma 5, d.lgs. 118/2011, deve indicare i criteri adottati per pervenire all'accantonamento a “*fondo rischi*” e fornire valutazioni sulla gestione complessiva del contenzioso.

⁽¹⁵⁷⁾ Il testo unico delle società pubbliche ha contestualmente rivisto la precedente omologa previsione contenuta nell'art. 1, commi 551 e seguenti, della legge 147/2013, limitandola ad aziende speciali ed istituzioni (cfr. art. 27, comma 2, d.lgs. 175/2016).

⁽¹⁵⁸⁾ L'art. 1 della legge n. 145/2018, oltre a imporre al competente organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile la verifica della corretta attuazione delle predette misure (comma 872), esplicita che le informazioni desunte dal precedente comma 869, lettera b), costituiscono indicatori rilevanti ai fini del programma delle verifiche da parte dei servizi ispettivi di finanza pubblica del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di cui all'art. 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

⁽¹⁵⁹⁾ La disciplina è stata ritenuta costituzionalmente legittima, anche per le regioni a statuto speciale, da Corte Costituzionale, sentenza 24 aprile 2020, n. 78.

le facoltà al fine di evitare che l'avanzo, derivando da accumulo pregresso di risorse, possa essere adoperato per finalità improprie.

In primo luogo, nel caso in cui l'ente si trovi in anticipazione di tesoreria (art. 222 TUEL) o stia utilizzando entrate a destinazione vincolata per finanziare spesa corrente (art. 195 TUEL), la quota libera del risultato non può essere utilizzata⁽¹⁶⁰⁾, salvo che per i provvedimenti di salvaguardia degli equilibri di bilancio (art. 187, comma 3-*bis*, TUEL). Inoltre, l'articolo 187, comma 2, TUEL ed il Principio contabile applicato, allegato 4.2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 9.2, stabiliscono un preciso ordine di priorità per il ridetto uso.

In particolare, l'avanzo libero (accertato e quantificato in aderenza agli artt. 186 e 187) può essere utilizzato, previa variazione di bilancio, per le seguenti finalità, indicate in ordine di priorità: a) copertura dei debiti fuori bilancio, ex art. 194 TUEL; b) provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, ex art. 193 TUEL, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari; c) finanziamento di spese di investimento; d) finanziamento di spese correnti a carattere non permanente⁽¹⁶¹⁾; e) estinzione anticipata dei prestiti. La norma prevede, altresì, che resta salva la facoltà di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "*svincolata*" (o meglio "*disaccantonata*") in occasione dell'approvazione del rendiconto, sulla base dell'ammontare definitivo del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato d'amministrazione, per finanziare lo stanziamento dell'analogo accantonamento nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo⁽¹⁶²⁾.

Infine, non è possibile utilizzare avanzo libero di amministrazione fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulti adeguato (all. 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 3.3)⁽¹⁶³⁾.

⁽¹⁶⁰⁾ Per la non applicazione della preclusione in caso di utilizzo sporadico o non dipendente da volontà dell'ente, cfr. C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, 29 agosto 2013, n. 310/PAR.

⁽¹⁶¹⁾ Per esempio, la sezione regionale di controllo per il Lazio (delibera 30 luglio 2019, n. 83/PAR) ha chiarito che la spesa per il mantenimento di un minore in una casa-famiglia, messa a carico di un comune da un provvedimento dell'Autorità giudiziaria, ha carattere di "*spesa corrente a carattere non permanente*", e, come tale, può trovare copertura anche con l'utilizzazione dell'avanzo libero di amministrazione.

⁽¹⁶²⁾ Tale ultima facoltà, come statuito dalla Corte Costituzionale (sentenza 20 dicembre 2017, n. 274), non è utilizzabile dagli enti territoriali che si trovano in una situazione di complessivo disavanzo d'amministrazione, anche se ricorrono ipotesi di legittimazione *ex lege* al ripiano pluriennale (come, per esempio, nel caso di disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui o da fondo anticipazioni liquidità). Medesimi principi posso trarsi dalla successiva sentenza della Consulta 2 maggio 2019, n. 105. Tuttavia, anche basandosi su alcuni passaggi motivazionali contenuti nella prima sentenza (nonché, più in generale, nelle pronunce, già citate, n. 247/2017, n. 252/2017 e n. 101/2018), che sembrano aver, opportunamente, operato una distinzione fra l'applicazione delle quote vincolate e accantonate del risultato d'amministrazione e l'utilizzo dell'avanzo libero, il legislatore, con l'art. 1, commi 897 e seguenti, della legge di bilancio per il 2019, n. 145/2018, ha consentito, a determinate condizioni (essenzialmente riconducibili all'effettiva presenza di risorse di cassa), l'applicazione di quote vincolate e accantonate anche agli enti territoriali in disavanzo d'amministrazione.

⁽¹⁶³⁾ L'art. 109, co. 2, d.l. n. 18/2020, conv. con modif. dalla l. n. 27/2020 ha consentito agli

Differenti sono le regole che presidiano, invece, l'utilizzo delle quote vincolate ⁽¹⁶⁴⁾ e accantonate ⁽¹⁶⁵⁾ del risultato d'amministrazione (art. 187, comma 3, TUEL), che possono essere utilizzate per le finalità cui sono destinate anche prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente ed anche se l'ente si trova in esercizio provvisorio (in quest'ultimo caso sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, motivata dalla necessità di garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenze, la cui mancata attuazione determinerebbe un danno per l'ente, nonché seguendo le modalità individuate dal successivo comma 3-*quinqies* dell'art. 187). I commi 3-*quater* e 3-*sexies* dell'art. 187 TUEL precisano le cautele procedurali da osservare nelle ipotesi di utilizzo, prima dell'approvazione del rendiconto, rispettivamente, delle quote vincolate e accantonate (si rinvia, altresì, al Principio contabile applicato, all. 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 8.11).

Invece, i “*fondi destinati*”, che, ai sensi dell'art. 187, comma 1, TUEL “*sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese*” (ovvero non oggetto di impegno e, come tali, confluite nel risultato d'amministrazione), sono utilizzabili, previa variazione di bilancio, “*solo a seguito dell'approvazione del rendiconto*” (allo stesso modo dell'avanzo libero). Si tratta di quelle risorse aventi natura di entrate di parte capitale, ma alle quali la legge non attribuisce un vincolo specifico ad una predeterminata finalizzazione, anche se impone, comunque, la “*destinazione*” a spese di investimento (discrezionalmente individuabili dai singoli enti). Può farsi l'esempio dei proventi da alienazione di immobili o di quote societarie, degli oneri di urbanizzazione (anche

enti locali, per gli esercizi 2020 e 2021, ferme restando le priorità relative alla copertura dei debiti fuori bilancio e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, di utilizzare la quota libera del risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti connesse con l'emergenza sanitaria da Covid-19.

⁽¹⁶⁴⁾ In virtù dell'art. 187, comma 3-*ter*, TUEL, “*Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:*

a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;

b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;

c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata;

d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. È possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio, compresi quelli di cui all'art. 193.

L'indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse”.

⁽¹⁶⁵⁾ Per l'art. 187, comma 1, TUEL, “*i fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità*” (a cui vanno aggiunti gli altri fondi indicati nei paragrafi precedenti, aventi fonte in differenti norme di legge o nei principi contabili applicati).

se, da ultimo, la legge sembra avergli attribuito natura vincolata ⁽¹⁶⁶⁾, ecc., a cui le sezioni riunite in speciale composizione della Corte dei conti hanno accostato anche i risparmi da rinegoziazione dei mutui ⁽¹⁶⁷⁾.

La ridetta categoria di entrate, pur essendo, come detto, ordinariamente destinata a investimenti, viene ricorrentemente utilizzata dal legislatore al fine di dare copertura a spese correnti, spesso all'estinzione, totale o parziale, di debiti contratti in precedenza dagli enti locali (i cui oneri sono imputati, sia per la quota capitale che per gli interessi, alla parte corrente del bilancio). Oltre alla clausola aperta contenuta nell'art. 162, comma 6, del TUEL (in base al quale gli enti devono garantire l'equilibrio di parte corrente con risorse della medesima natura, salve le eccezioni previste dal Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), può farsi rinvio alle norme che, nel corso del tempo, hanno con-

⁽¹⁶⁶⁾ C. conti, sez. reg. contr. Puglia, 12 dicembre 2018, n. 163, ha ritenuto che le entrate da oneri di urbanizzazione, dopo la disciplina introdotta dall'art. 1, comma 460, della legge n. 232/2016, dovendo essere *“esclusivamente”* destinate a una serie, anche se ampia, di finalizzazioni, hanno assunto il carattere di *“entrate vincolate”*, e non più meramente *“destinate”*. Invece, la Commissione Arconet, deputata all'aggiornamento dei principi contabili allegati al d.lgs. n. 118/2011 (cfr. art. 3, comma 6, d.lgs. n. 118/2011), nella FAQ n. 28 del 19 febbraio 2018, ha precisato che l'art. 1, comma 460, della legge n. 232/2016 individua un insieme di possibili destinazioni, la cui scelta è rimessa alla discrezionalità dell'ente, non rappresentando un vincolo di destinazione specifico, ma una generica destinazione. La questione non è meramente teorica, posto che, per esempio, da un lato, muta la disciplina procedimentale e temporale per l'applicazione al bilancio (potendo le quote vincolate essere applicate anche prima dell'approvazione del rendiconto ed anche in caso di esercizio provvisorio, cfr. art. 187, comma 3, TUEL) e che, dall'altro, le quote destinate possono essere eccezionalmente utilizzate per il ripiano del disavanzo d'amministrazione da riaccertamento straordinario dei residui (cfr. art. 2 del d.m. Economia e finanze 2 aprile 2015, emanato in attuazione dell'art. 3, comma 15, del d.lgs. n. 118/2011).

⁽¹⁶⁷⁾ La sentenza 29 luglio 2019, n. 23/EL, ha ricondotto, infatti, i risparmi da rinegoziazione di mutui alla categoria delle entrate *“destinate”* (e non a quelle *“vincolate”*). Si tratta, infatti, di economie che, traendo origine dalla pregressa contrazione di debito, devono mantenere la relazione con un investimento, pena la traslazione dell'onere derivante dalla rinegoziazione (operazione in cui, solitamente, al risparmio conseguito su interessi e quota capitale annuale, si associa un prolungamento dei tempi di ammortamento del mutuo) alle generazioni future. L'art. 10 della legge c.d. rinforzata n. 243/2012, emanata in attuazione dell'art. 81, comma sesto, della Costituzione (a seguito della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1), specificando quanto già stabilito dall'art. 119, comma sesto, Cost., ha prescritto, infatti, che le operazioni di indebitamento siano effettuate contestualmente all'adozione di *“piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento”*. Si tratta di norma che esplicita quei principi di equità intergenerazionale fatti propri di recente, più volte, dalla Corte Costituzionale (per tutte, sentenze 14 febbraio 2019, n. 18, e 2 maggio 2019, n. 105). La riconduzione alle entrate genericamente destinate a investimenti ne permette gli eventuali utilizzi differenti consentiti da norme di legge, anche ad eventuale copertura di disavanzi d'amministrazione pregressi. L'art. 7, comma 2, del d.l. n. 78/2015, convertito dalla legge n. 125/2015, per esempio, ha stabilito che, per gli anni dal 2015 al 2020 (2023, a seguito dell'art. 57, comma 1-*quater*, del d.l. n. 124/2019, convertito dalla legge n. 157/2019), le risorse derivanti da operazioni di rinegoziazione di mutui possano essere utilizzate dagli enti territoriali senza vincoli di destinazione).

sentito l'utilizzo, anche a copertura di spese correnti, delle entrate da oneri di urbanizzazione ⁽¹⁶⁸⁾ o da alienazione di beni immobili o partecipazioni societarie ⁽¹⁶⁹⁾ o a quelle che hanno permesso di coprire disavanzi d'amministrazione (anche di parte corrente) con "*entrate destinate*" ⁽¹⁷⁰⁾ o con i ricavi da alienazione di beni immobili ⁽¹⁷¹⁾.

Per quanto concerne, nello specifico, le entrate da vendita di immobili, permangono, altresì, le facoltà (costituenti, *in parte qua*, anche obblighi), introdotte dall'art. 56-*bis*, comma 11, d.l. n. 69/2013, convertito con modificazioni dalla legge n. 98/2013, come integrato dall'art. 7, comma 5, d.l. n. 78/2015, convertito con modificazioni dalla legge n. 122/2015 ⁽¹⁷²⁾, che impone di destinare il 10 per cento delle risorse nette derivanti dall'alienazione del patrimonio immobiliare disponibile, prioritariamente, all'estinzione anticipata di mutui e, per la restante quota, alle finalità indicate dal comma 443 dell'art. 1, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (copertura di spese di al-

⁽¹⁶⁸⁾ Si rinvia, da ultimo, a quanto disposto dall'art. 1, comma 460, della legge n. 232/2016. Si richiama, altresì, l'art. 109, comma 2, del d.l. n. 18/2020, convertito dalla legge n. 27/2020 (come modificato dall'art. 1, comma 786, lett. b), legge 30 dicembre 2020, n. 178), in virtù del quale gli enti locali, limitatamente agli esercizi 2020 e 2021, possono utilizzare, anche integralmente, per il finanziamento delle spese correnti connesse all'emergenza sanitaria da Covid-19, i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (fatta eccezione per le sanzioni di cui all'art. 31, comma 4-*bis*).

⁽¹⁶⁹⁾ L'art. 1, comma 866, della legge n. 205/2017 prevede che gli enti locali possono utilizzare i proventi da alienazioni patrimoniali, anche derivanti da azioni o piani di razionalizzazione, per finanziare le quote capitali dei mutui o di prestiti obbligazionari in ammortamento (a condizione che rispettino predeterminati parametri indicati dalla medesima norma). In proposito, C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, deliberazione 19 marzo 2019, n. 23/PAR, ha affermato che la norma in parola, non possedendo natura retroattiva, non può applicarsi alle entrate accertate precedentemente alla sua entrata in vigore, già confluite nel risultato di amministrazione.

⁽¹⁷⁰⁾ Cfr. art. 2, comma 4, del d.m. Economia e finanze 2 aprile 2015 con riguardo al maggiore disavanzo d'amministrazione, derivante dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, commi 7 e seguenti, del d.lgs. n. 118/2011). Analoga facoltà è stata concessa, per il ripiano del disavanzo derivante dal passaggio dal metodo c.d. semplificato a quello ordinario di determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, dall'art. 39-*quater* del d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, conv. con modif. dalla l. 28 febbraio 2020, n. 8.

⁽¹⁷¹⁾ L'art. 255, comma 9, del TUEL consente agli enti in dissesto di utilizzare anche le alienazioni di beni per il finanziamento della massa passiva debitoria, anche di parte corrente, possibilità che la magistratura contabile ha esteso, sulla base di quanto disposto dall'art. 243-*bis*, comma 8, lett. g), del TUEL, anche agli enti che hanno fatto ricorso al piano di riequilibrio finanziario pluriennale (cfr. C. conti, sezione delle autonomie, 20 maggio 2013, n. 13/QMIG; id., fra le altre, sez. reg. contr. Lombardia, delibera 14 marzo 2017, n. 81/PRSP).

⁽¹⁷²⁾ Si ricorda che l'originaria formulazione del comma 56-*bis* in parola è stata dichiarata incostituzionale con la sentenza della Consulta 24 luglio 2015, n. 189, a cui, tuttavia, ha fatto seguito, l'introduzione di un nuovo periodo all'interno del comma, dedicato esclusivamente agli enti locali, da parte del citato d.l. n. 78/2015, poi convertito con modificazioni dalla legge n. 122/2015.

tre spese di investimento ovvero, in assenza di queste o per la parte eccedente, alla riduzione del debito) ⁽¹⁷³⁾.

In generale, deve essere evidenziato come, a differenza dell'avanzo libero che "può" essere utilizzato, per le finalità e nei limiti previsti dalla legge, le quote del risultato d'amministrazione ⁽¹⁷⁴⁾ accantonato, vincolato e destinato "devono" essere utilizzate alla ricorrenza dei presupposti previsti dalla legge (per esempio, rispettivamente, pagamento di uno stato di avanzamento lavori, riscossione o cancellazione di crediti, copertura finanziaria di un investimento). Si tratta, infatti, di quote a cui il legislatore impone una separata evidenziazione contabile proprio al fine di garantirne la finalizzazione impressa dalla norma, da soggetti terzi o dal medesimo ente locale. Il ridetto utilizzo, in ragione della strutturazione a monte del risultato di amministrazione, in cui vincoli e accantonamenti sono poste negative che riducono il saldo fra cassa, residui attivi e residui passivi, risulta neutro ai fini degli equilibri del bilancio ⁽¹⁷⁵⁾.

Tuttavia, in ragione dell'incidenza che l'utilizzazione anche delle quote vincolate, accantonate o destinate può avere sulla situazione di cassa, il legislatore con l'art. 1, commi 897 e 898, della legge n. 145/2019, ha imposto alcune limitazioni agli enti locali che si trovino in una situazione di comples-

⁽¹⁷³⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 14 marzo 2017, n. 81/PAR; sez. reg. contr. Marche, 11 luglio 2018, n. 32/PAR. L'art. 1, comma 443, della legge n. 228/2012, in base al quale *"In applicazione del secondo periodo del comma 6 dell'articolo 162 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, i proventi da alienazioni di beni patrimoniali disponibili possono essere destinati esclusivamente alla copertura di spese di investimento ovvero, in assenza di queste o per la parte eccedente, per la riduzione del debito"*, risultava implicitamente abrogato a seguito della riformulazione dell'art. 162, comma 6, del TUEL, da parte del d.lgs. n. 126/2014 (correttivo del d.lgs. n. 118/2011), che ha fatto rinvio, per l'individuazione delle entrate di parte capitale che possono finanziare spese correnti, al solo Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011), non anche a norme di legge pregresse (mentre quelle successive rilevano in aderenza alla generale successione delle leggi nel tempo). L'art. 7, comma 5, del citato d.l. n. 78/2015, pubblicato successivamente al d.lgs. n. 126/2014, invece, nel richiamarlo espressamente, sembra mantenere in vita il contenuto dispositivo dell'esposto art. 1, comma 443, della legge n. 228/2012 (consentendo, a regime, che i proventi da alienazioni di beni patrimoniali disponibili, in assenza di spese di investimento da coprire, possano essere utilizzati per la riduzione del debito).

⁽¹⁷⁴⁾ Compatibili anche con la presenza di un disavanzo d'amministrazione o, eventualmente, determinanti quest'ultimo, come palesato dall'art. 187, comma 1, TUEL (*"Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione"*).

⁽¹⁷⁵⁾ Infatti, in base alla strutturazione del risultato d'amministrazione, quale definita dagli artt. 186 e 187 del TUEL, l'eventuale utilizzo, da parte di un locale, di quote vincolate o accantonate, sia che abbia chiuso l'esercizio precedente in avanzo che in disavanzo d'amministrazione, risulta neutro ai fini del valore del medesimo risultato (a parità di altri fattori) al termine dell'esercizio successivo. L'applicazione di vincoli o accantonamenti diminuisce l'importo positivo della parte alta del prospetto (in termini di minore cassa o residui attivi), ma riduce, specularmente, il valore negativo della parte bassa (meno vincoli o accantonamenti). Il risultato finale di amministrazione, rappresentato dalla lettera E) del prospetto allegato al d.lgs. n. 118/2011, rimane, pertanto, immutato.

sivo disavanzo d'amministrazione. Nello specifico, in virtù del comma 897, l'applicazione, al bilancio di previsione, della quota vincolata, accantonata o destinata del risultato di amministrazione è consentita per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità e di fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione. Mentre, in forza del comma 898, nel caso in cui l'importo della lettera A) del prospetto risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata a titolo di FCDE e di FAL, gli enti locali in disavanzo d'amministrazione possono applicare quote vincolate, accantonate e destinate per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare nell'esercizio.

Il legislatore, peraltro, ha previsto in seguito alcune deroghe a tali limitazioni, per esempio al fine di favorire l'utilizzazione dei fondi destinati dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (cfr. art. 15, co. 3, del d.l. 31 maggio 2021, n. 77, conv. con modif. dalla l. 29 luglio 2021, n. 108).

4.3.3.5. Il ripiano dei disavanzi d'amministrazione

La situazione di disavanzo d'amministrazione deve essere valutata in relazione ad una serie di elementi, quali la sua natura (ordinario, tecnico, straordinario, ecc. ⁽¹⁷⁶⁾), l'entità dello squilibrio (sia in termini assoluti che, per esempio, di incidenza *pro capite* sugli abitanti) e la sua frequenza (ricorrente o temporanea).

La primaria esigenza di controllo che si pone, nel caso di emersione di un disavanzo d'amministrazione, attiene alla determinazione della sua genesi (da gestione ordinaria, ex art. 186 TUEL; da apposizione di vincoli o accantonamenti, ex art. 187, comma 1, TUEL; da riaccertamento straordinario dei residui, ex art. 3, comma 15, d.lgs. 118/2011; da fondo anticipazioni liquidità ⁽¹⁷⁷⁾; meramente tecnico, ex art. 3, comma 13, d.lgs. 118/2011, ecc.).

⁽¹⁷⁶⁾ L'evoluzione legislativa induce a optare per la declinazione al plurale di "*disavanzi d'amministrazione*". Di conseguenza, i paragrafi 9.11.7 e 13.10.3 del Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, inseriti, rispettivamente, dai d.m. Economia e finanze 4 agosto 2016 e 1° agosto 2019 (e riscritti dal d.m. 7 settembre 2020), correttivi dei principi contabili allegati al d.lgs. n. 118/2011, impongono agli enti territoriali una rappresentazione analitica dei disavanzi d'amministrazione (presunto, a preventivo; reale, a consuntivo), palesante la genesi ed il percorso di recupero (differenziato in ragione della sottostante fonte normativa). Sempre il d.m. Economia e finanze 7 settembre 2020 ha rivisto integralmente il paragrafo 9.2 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), chiarendo, ai paragrafi 9.2.20 e seguenti, le modalità di rappresentazione e ripiano del disavanzo di amministrazione.

⁽¹⁷⁷⁾ Si ricorda che il fondo anticipazioni liquidità è stato introdotto, in un primo momento, in via giurisprudenziale (C. conti, sezione delle autonomie, citate deliberazioni n. 14/2013/QMIG, n. 19/2014/QMIG e n. 33/2015/QMIG; Corte Costituzionale, sentenza 23 luglio 2015, n.

L'ente locale, nella relazione sulla gestione e nella nota integrativa, documenti che accompagnano il rendiconto e il bilancio di previsione ⁽¹⁷⁸⁾, deve, pertanto, esplicitare le cause, i tempi e le modalità di ripiano del disavanzo, tenendoli concettualmente distinti (pur se tutti, sommati, determinano l'unico importo del disavanzo esposto nella lettera E) del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione) ⁽¹⁷⁹⁾.

In particolare, l'ordinamento contabile attuale impone, al fine di valutare la reale situazione finanziaria degli enti locali, di focalizzare l'attenzione su formazione e composizione del disavanzo, atteso il differente trattamento legislativo. In ragione della natura di quest'ultimo mutano, infatti, i legittimi tempi e le modalità di ripiano, che occorre verificare puntualmente onde evitare che, mediante un improprio uso, possano essere pregiudicati, in contrasto con gli artt. 81, 97 e 119 Cost., i futuri equilibri di bilancio (e produrre un indebito allargamento della capacità di spesa) ⁽¹⁸⁰⁾.

Dal 2015, a seguito della novella apportata all'art. 187, comma 1, TUEL, è stato chiarito che se il risultato contabile di amministrazione, determinato ai sensi dell'art. 186 TUEL ⁽¹⁸¹⁾, non è sufficiente a coprire le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente deve considerarsi in disavanzo. Il relativo importo viene evidenziato contabilmente dalla voce "*totale parte disponibile*" (che, per l'effetto, assume valore negativo) del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011) e va iscritto co-

181), per essere poi recepito e disciplinato dal legislatore, da ultimo con il paragrafo 3.20-*bis* del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, introdotto dal d.m. 1° agosto 2019, decreto integrativo e correttivo del d.lgs. n. 118/2011, poi modificato dal d.m. 1° settembre 2021. A seguito della sentenza della Corte Costituzionale 29 aprile 2021, n. 80, con l'art. 52, comma 1-*ter*, del d.l. 25 maggio 2021, n. 73, conv., con modif., dalla l. 23 luglio 2021, n. 106, sono state, infatti, riviste le modalità di contabilizzazione del FAL e di ripiano di eventuali disavanzi d'amministrazione da quest'ultimo generati.

⁽¹⁷⁸⁾ Art. 11, commi 3, lett. g), 4, lett. o), 5 e 6, d.lgs. 118/2011.

⁽¹⁷⁹⁾ Si rinvia ai paragrafi 9.11 e 13.10.3 del Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, all'allegato 10 al medesimo decreto legislativo, nonché ai paragrafi 9.2.20 e seguenti dell'allegato 4/2.

⁽¹⁸⁰⁾ Per tutti può farsi l'esempio del differente trattamento normativo riservato al disavanzo generato dall'introduzione del sistema di contabilità c.d. armonizzata (cfr. art. 3, commi 15 e 16, del d.lgs. n. 118/2011), per il quale è consentito un ripiano anche trentennale, rispetto a quello derivante dall'ordinaria gestione finanziaria, da ripianare in un triennio (art. 188 TUEL) o, previa approvazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-*bis* TUEL), massimo in venti anni. Per approfondimenti, si rimanda al "*Referto sulla gestione finanziaria degli enti locali*", approvato dalla sezione delle autonomie con deliberazione 15 febbraio 2017, n. 4/FRG, nonché alla deliberazione della medesima sezione 10 aprile 2019, n. 6/FRG.

⁽¹⁸¹⁾ Va ricordato, in proposito, come il risultato d'amministrazione non comprenda il "*fondo pluriennale vincolato*" (art. 3, comma 4, d.lgs. n. 118/2011 e paragrafo 5.4 dell'allegato 4/2), costituito dalle risorse accertate e già imputate, in quanto esigibili, al bilancio dell'esercizio, che hanno finanziato spese impegnate ma da imputare a esercizi successivi (cfr. art. 186, comma 1, TUEL).

me posta passiva da recuperare nel primo esercizio del bilancio di previsione (art. 188 TUEL) ⁽¹⁸²⁾.

Il disavanzo (o maggiore disavanzo) da riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, comma 15, d.lgs. 118/2011) è derivato, invece, *una tantum*, dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito delle operazioni conseguenti all'avvio del nuovo sistema contabile c.d. “*armonizzato*” (art. 3, commi 7 e seguenti, d.lgs. 118/2011) ⁽¹⁸³⁾. Come tale ⁽¹⁸⁴⁾, ha proprie, più favorevoli, modalità di ripiano, sia per quanto riguarda l'arco temporale (fino a 30 anni) che per le risorse utilizzabili ⁽¹⁸⁵⁾.

Il disavanzo c.d. tecnico (art. 3, comma 13, d.lgs. n. 118/2011), infine, è stato generato (sempre *una tantum*) dal potenziale disallineamento, in occasione del citato riaccertamento straordinario dei residui effettuato al 1° gen-

⁽¹⁸²⁾ La legge consente, altresì, un ripiano triennale o comunque entro i limiti del mandato amministrativo (cfr. art. 188, comma 1, TUEL) ovvero, previa approvazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale, da sottoporre all'approvazione della sezione regionale di controllo della Corte dei conti, anche ventennale (cfr. artt. 243-*bis*, e seguenti, TUEL). In proposito, va precisato che, in aderenza al Principio contabile applicato, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 9.2.28, il disavanzo di amministrazione di un esercizio non applicato al bilancio e non ripianato a causa della tardiva approvazione del rendiconto (o di una successiva rideterminazione del disavanzo già approvato) è assimilato al disavanzo non ripianato (lett. b) del paragrafo 9.2.26) e va recuperato per l'intero importo nell'esercizio in corso di gestione (come statuito, di recente, anche dalla Corte Costituzionale, sentenza 21 dicembre 2021, n. 246).

⁽¹⁸³⁾ Pare opportuno ricordare che il disavanzo (o maggiore disavanzo) d'amministrazione eventualmente generatosi al 1° gennaio 2015, a seguito dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui (disciplinata dall'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118/2011, unitamente al paragrafo 9.3 del Principio applicato concernente la contabilità finanziaria, allegato 4/2 al medesimo decreto) può essere derivato dalla cancellazione di residui attivi per assenza della sottostante obbligazione giuridica o dalla prima costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità (non esistente nel previgente ordinamento contabile). Invece, la cancellazione di residui attivi o passivi, con successiva reimputazione, quali accertamenti o impegni, ad esercizi successivi, ha dato luogo al nuovo istituto del fondo pluriennale vincolato (o, al limite, generato il disavanzo c.d. tecnico, di cui all'art. 3, co. 13, del d.lgs. n. 118/2011, frutto di disallineamento temporale nella ridetta reimputazione).

⁽¹⁸⁴⁾ La Corte Costituzionale, nella sentenza 14 febbraio 2019, n. 18, ha legittimato il percorso di riequilibrio del disavanzo d'amministrazione da riaccertamento straordinario dei residui conseguente al sistema contabile disciplinato dal d.lgs. n. 118/2011, anche se rateizzato in un cospicuo arco temporale (30 anni), in quanto avente causa nell'introduzione di un nuovo parametro normativo. Invece, ha dichiarato l'illegittimità di medesima rateizzazione in caso di disavanzo generato dall'ordinaria gestione finanziaria dell'ente locale (dichiarando incostituzionale, per violazione del principio di equità intergenerazionale, la specifica norma di riferimento, l'art. 1, comma 714, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, come sostituito dall'art. 1, comma 434, della legge 11 dicembre 2016, n. 232).

⁽¹⁸⁵⁾ L'art. 2 del d.m. MEF 2 aprile 2015 stabilisce che le modalità di recupero di tale disavanzo devono essere stabilite con delibera di Consiglio, in quote costanti nei singoli esercizi, finanziandole anche con l'utilizzo di proventi derivanti dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili o mediante la liberazione delle quote auto-vincolate dall'ente o di quelle destinate a investimenti, presenti nel risultato di amministrazione.

naio 2015, finalizzato all'introduzione del nuovo principio della competenza finanziaria c.d. *"potenziata"* (in base alla quale accertamenti e impegni vanno imputati al bilancio dell'esercizio di stimata esigibilità dell'obbligazione giuridica sottostante), fra gli esercizi di reimputazione, quali accertamenti o impegni, dei residui attivi e passivi esistenti al 31 dicembre 2014 ⁽¹⁸⁶⁾ (con autonoma rappresentazione nelle apposite righe dell'allegato n. 5/1 al d.lgs. 118/2011). Di conseguenza, in deroga al principio contabile generale del paraggio, la norma ha consentito l'approvazione del bilancio di previsione in squilibrio di competenza per gli esercizi nei quali si è determinato il ridetto *"disavanzo tecnico"* ⁽¹⁸⁷⁾.

Per le modalità ed i tempi di ripiano del disavanzo eventualmente generato dal fondo anticipazioni di liquidità, si fa rinvio all'art. 52, comma 1-ter, del decreto legge n. 73/2021, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 106/2021 (adottato a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 80/2021), già oggetto di analisi nel pertinente paragrafo del presente capitolo.

4.3.3.6. La gestione dei residui attivi e passivi

L'analisi sulla gestione dei residui attivi e passivi è finalizzata, dopo la riforma operata dal d.lgs. 118/2011, non solo a valutare la permanente esigibilità delle ridette posizioni di credito e debito, ma anche la corretta applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria c.d. *potenziata* (n. 16 dell'allegato 4/1 al d.lgs. 118/2011), che, per inciso, dovrebbe comportarne una riduzione.

L'articolo 228, comma 3, del d.lgs. 267/2000, come modificato dal d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, prescrive, infatti, che, prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi (senza distinguere in ragione della loro genesi, né, in particolare, dell'avvenuto mantenimento come tali in occa-

⁽¹⁸⁶⁾ Il disavanzo in parola è emerso, in particolare, ai sensi dell'art. 3, comma 13, del d.lgs. 118/2011, nel caso in cui, a seguito dell'operazione di riaccertamento straordinario, i residui passivi reimputati ad un esercizio sono risultati di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio. Tale differenza negativa poteva essere finanziata con le risorse dell'esercizio su cui incideva il *"disavanzo"* o costituire, appunto, un *"disavanzo tecnico"* da coprire, nei bilanci successivi, con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata.

⁽¹⁸⁷⁾ La Corte Costituzionale (sentenza 11 gennaio 2017, n. 6) ha puntualizzato che la normativa sul disavanzo tecnico è di stretta interpretazione e deve essere circoscritta alla sola, irripetibile, ipotesi del riaccertamento straordinario dei residui, funzionale all'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata. Inoltre, *"il disavanzo tecnico, per il periodo intercorrente tra l'esercizio di applicazione in bilancio e quello di copertura, è un vero e proprio disavanzo e – senza una corretta, nominativa ed analitica individuazione dei creditori e dei debitori coinvolti nel calcolo delle operazioni finalizzate all'ammissibilità del disavanzo stesso e senza un'appropriata determinazione del fondo pluriennale vincolato – risulta non conforme a Costituzione perché mina l'equilibrio del bilancio, sia in prospettiva annuale che pluriennale"*.

sione del riaccertamento straordinario effettuato al 1° gennaio 2015), l'ente locale deve provvedere all'annuale operazione di riaccertamento (c.d. ordinario), consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte e della corretta imputazione a bilancio (cfr. art. 3, comma 4, del d.lgs. 118/2011).

In conseguenza dell'introduzione del principio della competenza finanziaria c.d. potenziata (in particolare, del presupposto dell'esigibilità per l'imputazione al bilancio degli accertamenti e degli impegni⁽¹⁸⁸⁾), anche l'operazione di riaccertamento dei residui ha visto modificare i propri esiti, posto che, in base all'esposto art. 228 TUEL, questi ultimi possono consistere nel *"mantenimento in tutto o in parte"* ovvero nella *"corretta imputazione a bilancio"*, operazione, quest'ultima, necessaria nel momento in cui l'ente, pur ritenendo sussistenti le ragioni per il mantenimento di un residuo, riscontra la necessità di modificare l'esercizio finanziario di imputazione⁽¹⁸⁹⁾.

L'articolo 3, comma 4, del d.lgs. 118/2011 esordisce, infatti, precisando che l'ordinaria operazione annuale di riaccertamento dei residui attivi e passivi è funzionale a *"dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria"*. Pertanto, puntualizza, *"possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate"* e, simmetricamente, *"possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate"*. Per quanto riguarda gli esiti, evidenzia come *"le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili"*⁽¹⁹⁰⁾. La norma si chiude statuendo che *"al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate"*, palesando la necessità di conservare fra i residui attivi e passivi le sole posizioni costituenti crediti o debiti civilistici per l'ente locale⁽¹⁹¹⁾.

⁽¹⁸⁸⁾ Accertamenti e impegni che, invece, si precisa, vanno immediatamente registrati nelle scritture contabili al momento dell'insorgenza dei relativi presupposti (obbligazione giuridica perfezionata, derivante dalla legge, da un contratto, da un provvedimento amministrativo o anche da un mero fatto), a prescindere dall'esercizio di esigibilità (che condiziona, invece, l'imputazione al bilancio).

⁽¹⁸⁹⁾ Si pensi, per esempio, per i residui attivi, ad una richiesta di rateizzazione o di dilazione di pagamento da parte del debitore o, per i passivi, alla variazione del cronoprogramma per ritardo nell'esecuzione di un'opera pubblica.

⁽¹⁹⁰⁾ In particolare, la reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura degli impegni di spesa reimputati.

⁽¹⁹¹⁾ In relazione alla necessità di reimputazione, in occasione dell'annuale riaccertamento ordinario, anche di residui attivi e passivi mantenuti come tali, in precedenza, nelle scritture contabili (pure in occasione del riaccertamento straordinario), può richiamarsi, altresì, il paragrafo 9.1 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011), in cui viene affermato che la ricognizione dei residui attivi e passivi è diretta a verificare *"la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito"*, *"l'affi-*

L'esigenza di verificare tale ricognizione, anche sotto il profilo dell'eventuale reimputazione, quali accertamenti o impegni, di residui attivi o passivi in precedenza mantenuti come tali, emerge anche nei questionari sui rendiconti consuntivi approvati dalla sezione delle autonomie della Corte dei conti (da ultimo, con deliberazione 12 aprile 2021, n. 7/INPR). Il controllo è teso a riscontrare che le operazioni annuali di riaccertamento dei residui siano effettuate con la dovuta diligenza (mentre la reimputazione di posizioni in precedenza mantenute come residuo costituisce un sintomo di irregolarità o negligenza, passibile, eventualmente, di motivazione). Inoltre, risulta funzionale ad esaminare comportamenti strumentali tesi, mediante la periodica reimputazione di posizioni che avrebbero dovuto essere adeguatamente imputate a predeterminati esercizi, sulla base dei sottostanti provvedimenti amministrativi o rapporti negoziali, ad eludere i vincoli di finanza pubblica o, meglio, a conseguirli in maniera artificiosa ⁽¹⁹²⁾. Tuttavia, le esposte esigenze non impediscono la reimputazione a esercizi successivi, in occasione del riaccertamento ordinario, di residui attivi o passivi mantenuti come tali in precedenza (anche in occasione del riaccertamento straordinario), che, invece, risulta doverosa, non solo perché imposta dalle norme richiamate, ma anche in omaggio ai generali principi di veridicità e chiarezza (che presuppongono che le iscrizioni contabili e la rappresentazione in bilancio corrispondano alle sottostanti situazioni giuridiche, quali scaturenti da provvedimenti amministrativi o da rapporti negoziali) ⁽¹⁹³⁾.

4.3.3.7. *Eccessiva presenza di residui attivi*

Nelle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti è stata, spesso, evidenziata, quale criticità potenzialmente incidente sugli equilibri di bilancio, la presenza di una mole eccessiva di crediti non riscossi, aventi fonte in esercizi risalenti nel tempo. Un cospicuo importo di residui attivi, oltre a condizionare negativamente la situazione di cassa, inquina la trasparente determinazione della gestione di competenza e, a cascata, del

dabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno" e "il permanere delle posizioni debitorie effettive". Di conseguenza, prosegue il Principio applicato, la ricognizione annuale dei residui consente di individuare formalmente, oltre ai crediti di dubbia e difficile esazione, a quelli assolutamente inesigibili o insussistenti, e ai debiti insussistenti o prescritti, anche "i crediti e i debiti non imputati correttamente in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione", nonché "i crediti ed i debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile".

⁽¹⁹²⁾ Oltre alla previgente disciplina sul saldo di finanza pubblica (art. 1, commi 465 e seguenti, della legge 232/2016), analoga esigenza si pone per il conseguimento del nuovo equilibrio complessivo di competenza a consuntivo, anche se, al momento, sprovvisto di sanzione (cfr. art. 1, commi 819 e seguenti, legge n. 145/2018).

⁽¹⁹³⁾ Cfr., per esempio, Corte conti, sez. reg. contr. Liguria, deliberazione 18 aprile 2017, n. 42/PRSE.

risultato d'amministrazione (sotto quest'ultimo profilo, particolare attenzione deve essere prestata ai crediti esposti nei rendiconti degli enti locali verso le società partecipate, in particolare di quelle controllate o a socio unico).

Il decreto sull'armonizzazione, pur avendo l'obiettivo di rendere simmetrica l'esposizione dei residui attivi nel conto del bilancio (artt. 189 e 228 TUEL) rispetto ai crediti nello stato patrimoniale, ha mantenuto, invece, la previsione per la quale quest'ultimo comprende anche i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione (art. 230, comma 5, TUEL). In aderenza, il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 9.1) dispone che, trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione, il responsabile della gestione dell'entrata deve valutare l'opportunità di stralzarlo dal conto del bilancio (riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione ⁽¹⁹⁴⁾). Invece, i crediti formalmente riconosciuti inesigibili o insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebitito o erroneo accertamento, vanno definitivamente eliminati dalle scritture e da (tutti i) documenti di bilancio, esplicitandone le motivazioni ⁽¹⁹⁵⁾.

4.3.3.8. *Eccessiva presenza di residui passivi, in particolare per spese di investimento*

In altre pronunce, le sezioni regionali di controllo hanno evidenziato fenomeni di non indifferente immobilizzo nei rendiconti degli enti locali di risorse impegnate da tempo, da parte di enti terzi (regioni o Stato) a titolo di finanziamento (a rendicontazione) di investimenti. Le ragioni sottostanti possono essere molteplici (difetti di programmazione e progettazione; contenzioso attivato da imprese concorrenti; problemi esecutivi da parte dell'impresa aggiudicataria; ritardi nell'erogazione dei finanziamenti promessi, ecc.), accomunate dal mancato rispetto di tempi congrui fra la fase di programmazione (a monte della quale si colloca il reperimento delle risorse

⁽¹⁹⁴⁾ La ri-quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, a seguito della cancellazione di residui attivi derivante dal mero decorso di un triennio, palesata dal paragrafo 9.1 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 (in misura pari all'importo dei residui cancellati), non risulta aderente alle generali modalità di determinazione del medesimo FCDE da accantonare nel risultato d'amministrazione, indicate al paragrafo 3.3 e all'esempio n. 5 dello stesso principio. Quest'ultimo prescrive, infatti, che il FCDE sia determinato applicando, alle singole tipologie di residui attivi, una percentuale pari al reciproco a cento della media fra quelli esistenti all'1/1 e quelli rimanenti al 31/12 degli ultimi 5 esercizi (si rinvia, per i dettagli, al medesimo Principio). Se quest'ultima è la regola da osservare, la cancellazione di un residuo attivo non può comportare la riduzione, per il medesimo importo, del fondo crediti, ma produrre solo il mutamento del valore dei residui esistenti al 31/12 dell'esercizio in cui era stato iscritto l'accertamento (in termini, C. conti, sez. reg. contr. Umbria, 1° marzo 2018, n. 34/PRSE).

⁽¹⁹⁵⁾ Per esempio, descrizione delle procedure seguite per la realizzazione, anche coattiva, dei crediti o indicazione delle ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione.

finanziarie) e quella di progettazione/aggiudicazione (tenendo conto che, come spesso accade, un eccessivo lasso temporale rischia di inserire l'opera in un contesto di esigenze differenti rispetto a quelle iniziali).

Un'abbondanza di residui passivi, in particolare di parte corrente, può palesare, inoltre, difficoltà finanziarie, da parte dell'ente locale, nell'adempire le proprie obbligazioni, associata, eventualmente, all'inosservanza dei termini massimi di pagamento prescritti dal d.lgs. 2 ottobre 2002, n. 231 ⁽¹⁹⁶⁾.

4.3.3.9. L'evoluzione del fondo pluriennale vincolato

Come esplicitato al punto 5.4 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, *“il fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata”* (cfr., altresì, art. 3, comma 4, d.lgs. n. 118/2011). Tale saldo (FPV) garantisce la copertura di impegni di spesa imputati a esercizi successivi a quello in corso, e nasce dall'articolazione del nuovo principio della competenza finanziaria c.d. potenziata (allegato 1 al d.lgs. 118/2011, principio n. 16), in particolare dalla dissociazione logico-giuridica, e potenzialmente temporale, fra il momento di *“iscrizione”* (o registrazione) nelle scritture contabili di un accertamento o un impegno (insorgenza dell'obbligazione giuridica) e quello di *“imputazione”* al bilancio (esigibilità dell'obbligazione), rendendo evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle entrate (in particolare, dei finanziamenti per spese di investimento) e l'effettivo impiego di tali risorse.

Il controllo ha, in questo caso, l'obiettivo di verificare se il FPV si sia formato in aderenza alle disposizioni del Principio contabile applicato, allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011.

Tale fondo è formato, di norma, da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti ⁽¹⁹⁷⁾, accertate e imputate ad esercizi precedenti rispetto a quelli di imputazione dei relativi impegni di spe-

⁽¹⁹⁶⁾ Appare inopportuna, in proposito, la scelta, operata dal decreto del Ministero dell'interno 28 dicembre 2018, di individuazione degli enti in situazioni di deficitarietà strutturale (art. 242 TUEL), di non riprodurre, fra i parametri rilevanti a tal fine, quello della percentuale dei residui passivi di parte corrente rispetto agli impegni di spesa della medesima natura (presente invece, nel precedente d.m. 18 febbraio 2013).

⁽¹⁹⁷⁾ Prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano, il fondo pluriennale vincolato costituito: a) in occasione del riaccertamento ordinario dei residui, al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio a cui il rendiconto si riferisce (nonché del riaccertamento straordinario dei residui, effettuato per adeguare lo stock dei pregressi residui attivi e passivi al momento dell'introduzione del principio contabile della competenza finanziaria c.d. potenziata (1° gennaio 2015); b) per le entrate correnti, nei casi previsti dal principio contabile applicato (es. produttività del personale; incarichi legali a professionisti esterni per contenziosi ultrannuali; impossibilità di svolgimento della prestazione per fatto sopravvenuto, ecc.).

sa. Per tale ragione, occorre verificare se la quota formatasi in esercizi precedenti (da utilizzare per dare copertura a impegni reimputati ad anni successivi) sia stata interamente utilizzata o meno ⁽¹⁹⁸⁾. A monte, occorre accertare se l'ente locale abbia agito in conformità ai parametri normativi. In proposito, si sottolinea che senza l'iscrizione di un impegno di spesa, da effettuare in base a sottostante obbligazione giuridica perfezionata ⁽¹⁹⁹⁾, non si genera fondo pluriennale vincolato, ma l'entrata accertata confluisce nel risultato, libero, vincolato o destinato ⁽²⁰⁰⁾. L'analisi del fondo pluriennale vincolato comporta, poi, la verifica della corretta reimputazione degli impegni secondo il criterio dell'esigibilità (in particolare, in conformità alla stimata evoluzione dei cronoprogrammi di spesa ⁽²⁰¹⁾) ⁽²⁰²⁾.

Il d.m. Economia e finanze 1° marzo 2019, emanato in attuazione dell'art. 1, commi 909 e 910, della legge n. 145/2018, ha riscritto integralmente il paragrafo 5.4 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, ampliando i margini di conservazione, di entrate già accertate e imputate a bilancio, nel fondo pluriennale

⁽¹⁹⁸⁾ Cfr., per esempio, gli accertamenti condotti da C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 27 gennaio 2016, n. 2/PRSP; id., 24 febbraio 2016, n. 13/PRSP; id., 11 novembre 2016, n. 92/PRSE; id., 29 dicembre 2016, n. 107/PRSE. Per l'esame dei provvedimenti conseguenziali, cfr. deliberazioni C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 17 marzo 2017, n. 30/PRSP; id., 18 aprile 2017, n. 43/PRSP; id., 21 aprile 2017, n. 44/PRSP.

⁽¹⁹⁹⁾ Salvo le eccezioni previste dalla legge (cfr., per esempio, l'articolo 1, comma 467, della legge 232/2016, nonché, articolo 1, comma 880, della legge 205/2017), oggetto poi di complessiva rivisitazione (funzionale all'introduzione di una stabile disciplina a regime) ad opera del d.m. Economia e finanze 1° agosto 2019, correttivo dei principi contabili allegati al d.lgs. n. 118/2011 (cfr. novellati paragrafi 5.4.8 e 5.4.9 dell'allegato 4/2 al decreto).

⁽²⁰⁰⁾ Particolare attenzione deve essere, quindi, posta, alle prenotazioni di impegno per procedure in via di espletamento (disciplinate dall'art. 183, comma 3, del TUEL). La norma prevede, infatti, che le prenotazioni di impegno per le quali, entro il termine dell'esercizio, non sia stata assunta obbligazione di spesa verso terzi, decadono e generano un'economia (che, come tale, alimenta il risultato contabile di amministrazione di cui all'art. 186 TUEL). Tuttavia, le economie riguardanti le spese di investimento per lavori pubblici concorrono alla determinazione del fondo pluriennale secondo le modalità definite dal citato d.m. Economia e finanze 1° agosto 2019, correttivo dell'allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, espressamente richiamato dall'art. 183, comma 3, del TUEL (ed emanato in attuazione dell'art. 1, comma 910, della legge di bilancio n. 145/2018).

⁽²⁰¹⁾ Il fondo pluriennale vincolato, quale strumento applicativo, nonché effetto, del principio della competenza finanziaria c.d. potenziata, vuole essere un mezzo di rappresentazione della programmazione delle spese pubbliche territoriali (in prevalenza, di investimento), che evidenzia, in modo trasparente, il percorso di impiego delle entrate che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro utilizzo. A tal fine, assume imprescindibile parametro di riferimento la sussistenza di un adeguato cronoprogramma, che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica perfezionata diventa esigibile.

⁽²⁰²⁾ Si rinvia, per approfondimenti, a C. conti, sezione delle autonomie, 17 febbraio 2015, n. 4/INPR, e 30 novembre 2015, n. 32/INPR, nonché alle deliberazioni della medesima sezione 12 aprile 2021, n. 7/INPR e n. 2/INPR, di approvazione delle linee guida per la redazione dei questionari degli organi di revisione degli enti locali sui rendiconti consuntivi 2020 e sul bilancio di previsione 2021-2023.

nale vincolato (in luogo della confluenza, quale economia, nel risultato d'amministrazione), anche in assenza dei presupposti per iscrivere un impegno di spesa. La disciplina, che ha messo a sistema (abrogandole, di conseguenza, implicitamente) le eccezioni in precedenza introdotte dal legislatore, ha riguardato, in particolare, la formazione del FPV per le spese concernenti il c.d. "*livello minimo di progettazione*" ⁽²⁰³⁾ (paragrafo 4.5.8) e quelle per il finanziamento di appalti pubblici di lavori di importo superiore alla soglia prevista dall'art. 36, comma 1, lett. a), del d.lgs. 19 aprile 2016, n. 50 ⁽²⁰⁴⁾ (paragrafo 4.5.9) ⁽²⁰⁵⁾.

4.3.3.10. *Analisi dei flussi di cassa, anticipazioni ed utilizzo di entrate a specifica destinazione*

Il risultato di amministrazione rappresentato secondo le regole dell'attuale ordinamento contabile, unitamente all'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata (secondo cui, a fine esercizio, gli accertamenti e gli impegni dovrebbero rappresentare, rispettivamente, crediti e debiti scaduti), ha accentuato la valorizzazione dell'analisi dei flussi di cassa registrati nel corso dell'esercizio.

Nello specifico, dal lato della spesa, la presenza di residui passivi dovrebbe essere limitata ad esporre i pagamenti non effettuati per debiti già liquidi ed esigibili, ma non ancora scaduti (essendo ancora pendenti i termini di pagamento previsti dal contratto o quelli massimi prescritti dal d.lgs. 231/2002 ⁽²⁰⁶⁾). Come ricordato dalla sezione delle autonomie ⁽²⁰⁷⁾, il d.lgs.

⁽²⁰³⁾ Da individuare secondo la disciplina prevista dal d.lgs. 19 aprile 2016, n. 50, c.d. codice dei contratti pubblici.

⁽²⁰⁴⁾ Attualmente, pari a euro 40.000.

⁽²⁰⁵⁾ Si tratta di eccezioni che, sommate a quelle previste sin dall'avvio del nuovo sistema contabile c.d. armonizzato, pongono in dubbio la stessa utilità del mantenimento dell'istituto del fondo pluriennale vincolato, il cui tratto distintivo (rispetto alle entrate che confluiscono, quali economie, nelle quote libere, vincolate o destinate del risultato d'amministrazione) doveva essere costituito (nell'impostazione originaria del d.lgs. n. 118/2011) dall'avvenuto impegno delle spese correlate, registrabile solo in presenza di obbligazione giuridica perfezionata (nel caso di appalti, al momento dell'aggiudicazione). Anche alla luce dell'avvenuto superamento del patto di stabilità interno, nonché del contabilmente simile saldo di finanza pubblica (che impedivano l'utilizzo, quale entrata rilevante, del risultato d'amministrazione, a differenza delle risorse confluite nel fondo pluriennale vincolato, valevoli sia in entrata che in uscita, salvo che per quelle rinvenienti da debito), potrebbe essere opportuna una semplificazione, con ritorno alla contabilizzazione, ed esposizione, delle sole quote vincolate (o destinate) nel risultato d'amministrazione.

⁽²⁰⁶⁾ Il d.lgs. 231/2002, dopo le modifiche apportate dal d.lgs. 9 novembre 2012, n. 192, che ha recepito la direttiva UE n. 7/2011, predispone un notevole apparato sanzionatorio a presidio dei tempi massimi prestabiliti, quale il tasso di interesse moratorio maggiorato di otto punti percentuali, la decorrenza automatica di questi ultimi, il risarcimento per le spese di recupero del credito e la nullità delle clausole gravemente inique per il creditore.

⁽²⁰⁷⁾ C. conti, sezione delle autonomie, deliberazione 24 febbraio 2015, n. 4/INPR.

118/2011 ha, pertanto, accentuato la responsabilità di dirigenti e responsabili dei servizi nell'assunzione degli impegni di spesa, che, oggi, devono necessariamente considerare i correlati tempi di pagamento. L'attuale art. 183, comma 8, TUEL, pur senza adottare un "*bilancio di cassa*", impone che, al momento dell'assunzione di un impegno, sia accertata la compatibilità dei conseguenti pagamenti con gli stanziamenti di cassa, a pena di responsabilità amministrativo-contabile e disciplinare ⁽²⁰⁸⁾.

Va ricordato, in proposito, che l'art. 41 del d.l. 24 aprile 2014, n. 66, convertito con modificazioni dalla legge n. 23 giugno 2014, n. 89, impone l'osservanza di "*tempi medi nei pagamenti*", riferiti non al singolo rapporto ma al complesso dei debiti commerciali dell'ente pubblico (nonché al loro peso ⁽²⁰⁹⁾). Va, pertanto, accertato se l'ente locale abbia allegato al rendiconto un prospetto attestante l'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini massimi prescritti dal d.lgs. 231/2002, nonché l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'art. 33 del d.lgs. 33/2013 e, in caso di superamento, se abbia adottato adeguate misure correttive ⁽²¹⁰⁾.

Diviene, pertanto, maggiormente rilevante scrutinare l'andamento dei flussi di cassa, ponendo a raffronto l'andamento delle riscossioni e dei pagamenti (distintamente in conto competenza e residui) con le previsioni assestate, nonché esaminare il fondo di cassa iniziale e finale, rendendo evidente l'entità della parte vincolata (e l'eventuale utilizzo per momentanee esigenze di liquidità, in luogo delle anticipazioni di tesoreria, ecc. ⁽²¹¹⁾).

Il cospicuo utilizzo di anticipazioni di cassa, legittimato entro presupposti e limiti predeterminati dall'art. 222 del TUEL ⁽²¹²⁾, è stato oggetto di nu-

⁽²⁰⁸⁾ Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligazione, l'amministrazione deve adottare le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi (medesima esigenza era stata fatta propria dal legislatore con l'art. 9 del d.l. 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102).

⁽²⁰⁹⁾ Si rimanda alle precisazioni contenute nel d.P.C.M. applicativo 22 settembre 2014.

⁽²¹⁰⁾ La Corte Costituzionale, con sentenza 22 dicembre 2015, n. 272, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 2 del richiamato art. 41 (che vietava, alle amministrazioni che registravano tempi medi nei pagamenti superiori a 60 giorni, rispetto a quanto disposto dal d.lgs. n. 231/2002, nell'anno successivo a quello di riferimento, di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo), per contrasto con il principio di proporzionalità che deve caratterizzare il rapporto fra violazione e sanzione.

⁽²¹¹⁾ Per la distinzione fra vincoli di competenza e vincoli di cassa (unici, questi ultimi, ad essere assoggettati ai limiti, procedurali e quantitativi, di utilizzazione, prescritti dall'art. 195 TUEL), si fa rinvio a Corte dei conti, sezione delle autonomie, deliberazione 19 novembre 2015, n. 31/INPR.

⁽²¹²⁾ Può farsi rinvio, per le modalità applicative, a C. conti, sezione delle autonomie, 3 ottobre 2014, n. 23/QMIG. Nell'occasione è stato precisato che il limite massimo delle anticipazioni di tesoreria si determina tenendo conto, in modo costante, del saldo tra anticipazioni ottenute e restituzioni intervenute.

merosi pronunciamenti da parte delle sezioni regionali di controllo ⁽²¹³⁾, che hanno rilevato come il protratto e cospicuo ricorso sia sintomo di anomalie nella complessiva gestione finanziaria, rischiando di risolversi in un indebitamento a breve termine (anche) per spesa corrente. Alla luce dell'art. 119, comma sesto, della Carta costituzionale, infatti, la costante giurisprudenza contabile ha ritenuto che un ripetuto e notevole ricorso ad anticipazioni rischia di eludere il divieto di indebitamento per spesa corrente ⁽²¹⁴⁾ (tramutandosi in una situazione di costante esposizione debitoria, con assunzione dei relativi oneri, verso l'istituto cassiere). Pertanto, in disparte l'aggravio finanziario a titolo di interessi passivi, l'accertamento di un uso cospicuo e reiterato, o del mancato reintegro a fine esercizio, impone di riprogrammare i tempi di erogazione delle spese in misura maggiormente aderente ai flussi di entrata (salvo, naturalmente, il rispetto delle scadenze contrattuali e dei tempi massimi di pagamento imposti dal citato d.lgs. n. 231/2002 ⁽²¹⁵⁾). Nel caso in cui, invece, la costante criticità di cassa derivi da una strutturale deficienza degli incassi rispetto ai pagamenti, gli organi amministrativi (e, nel caso, politici) dovrebbero adottare, nei limiti dei propri poteri e competenze, misure atte ad incrementare l'ammontare delle entrate e/o a ridurre la mole delle spese ⁽²¹⁶⁾ ⁽²¹⁷⁾.

In luogo delle anticipazioni da tesoriere, la legge (art. 195 TUEL) permette di utilizzare per cassa le entrate a specifica destinazione (come definite dall'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL) ⁽²¹⁸⁾. Pertanto, è necessario verificare che il fondo cassa al termine dell'esercizio sia correttamente suddiviso in quota vincolata e parte libera ⁽²¹⁹⁾, tenendo conto che le risorse vincolate utilizzate

⁽²¹³⁾ Solo per fare un mero esempio, cfr. C. conti, sez. reg. contr. Liguria, delib. 8 marzo 2021, nn. 18/PRSP e 20/PRSP; id., sez. reg. contr. Lombardia, delib. 19 marzo 2021, n. 32.

⁽²¹⁴⁾ L'art. 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, statuisce che le anticipazioni non costituiscono debito, in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità e ad essere chiuse entro l'esercizio.

⁽²¹⁵⁾ L'art. 2 della legge 22 maggio 2017, n. 81, ha esteso le disposizioni del d.lgs. 231/2002 anche alle transazioni commerciali tra lavoratori autonomi e amministrazioni pubbliche (o imprese), fatta salva l'applicazione di disposizioni più favorevoli.

⁽²¹⁶⁾ Si rammenta che, negli ultimi esercizi, al fine di agevolare il rispetto dei termini di pagamento, il limite massimo di ricorso, da parte degli enti locali, ad anticipazioni di tesoreria è stato incrementato (da ultimo, da tre a cinque dodicesimi delle entrate correnti, dall'art. 1, comma 555, della legge n. 160/2019).

⁽²¹⁷⁾ La recente sentenza della Corte dei conti, sez. giur. Campania, 1° luglio 2019, n. 255, ha sottolineato che un'eventuale ipotesi di responsabilità per danno, derivante dal pagamento di interessi passivi per mancata restituzione delle somme anticipate dall'istituto tesoriere entro la fine dell'esercizio, non può derivare *ex se* dalla violazione della norma contabile (l'art. 222 TUEL), ma necessita dell'accertamento delle ragioni che non hanno consentito la ridetta restituzione.

⁽²¹⁸⁾ Occorre verificare (cfr. artt. 195 e 222 TUEL) che i due istituti non siano stati utilizzati cumulativamente. In caso di ricorso a entrate vincolate, si riduce, infatti, lo spazio quantitativo di ricorso all'anticipazione di tesoreria.

⁽²¹⁹⁾ Cfr. C. conti, sezione delle autonomie, deliberazione 19 novembre 2015, n. 31/INPR.

ad altri fini, e non reintegrate al termine dell'esercizio, rappresentano un'anomalia, che rischia, in prospettiva, di pregiudicare gli equilibri finanziari (nella misura in cui lascia priva di copertura la spesa che le entrate vincolate per cassa, in genere mutui o trasferimenti finalizzati, avrebbero dovuto finanziare).

Il d.lgs. 118/2011 (Principio contabile applicato, all. 4/2, paragrafo 3.26) ha introdotto l'obbligo di contabilizzare anche i movimenti di utilizzo e di reintegro delle entrate vincolate. Di conseguenza, all'art. 195, comma 2, del TUEL è stato previsto che il ricorso a giacenze vincolate sia attivato tramite l'emissione di appositi ordinativi, previa adozione di delibera autorizzatoria da parte della Giunta (come prescritto anche per l'anticipazione di tesoreria dall'art. 222, comma 1, TUEL) ⁽²²⁰⁾.

Di recente, il legislatore ⁽²²¹⁾, al fine di garantire il rispetto dei tempi massimi di pagamento delle transazioni commerciali (art. 4 d.lgs. n. 231/2002), ha permesso agli enti locali di chiedere anticipazioni di liquidità a banche, intermediari finanziari e Cassa depositi e prestiti s.p.a., da destinare al pagamento di debiti, certi, liquidi ed esigibili, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali (in caso di debiti fuori bilancio, previo riconoscimento ex art. 194 TUEL). Si tratta di anticipazioni aggiuntive rispetto a quelle concedibili dal tesoriere (ma, come queste ultime, da restituire entro la fine dell'esercizio). Analoga facoltà è stata concessa, per esempio, al fine di ridurre le tensioni finanziarie conseguenti all'emergenza pandemica da Covid-19 dall'art. 116 del d.l. 34/2020, conv. con modif. dalla l. n. 77/2020.

Si rinvia, per la contabilizzazione delle anticipazioni a rimborso pluriennale, al paragrafo del presente capitolo relativo al fondo anticipazioni di liquidità.

4.3.3.11. La copertura finanziaria delle spese di investimento

L'art. 199 del TUEL, dopo la novella apportata dal d.lgs. 126/2014, specifica puntualmente le risorse che gli enti locali possono legittimamente destinare alla copertura di spese di investimento:

- a) entrate correnti destinate per legge;
- b) avanzo della parte corrente del bilancio (eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti, aumentate della quota capitale di ammortamento dei prestiti);
- c) entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni;

⁽²²⁰⁾ L'art. 209, comma 3-bis, TUEL impone al tesoriere di tenere contabilmente distinti gli incassi indicati all'art. 180, comma 3, lettera d) (entrate vincolate), i cui prelievi sono consentiti solo mediante i mandati di pagamento di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), e nel rispetto dei limiti previsti dall'art. 195 TUEL.

⁽²²¹⁾ Per esempio, art. 1, commi 849 e segg., l. n. 145/2018 e art. 1, co. 556, l. n. 160/2019.

d) entrate derivanti da trasferimenti finalizzati in conto capitale (da Stato, regioni, altri enti pubblici o soggetti privati);

e) avanzo di amministrazione;

f) mutui;

g) altre forme di ricorso al mercato finanziario consentite dalla legge ⁽²²²⁾.

Il successivo art. 200 TUEL puntualizza che, per tutti gli investimenti, comunque finanziati, l'organo deliberante, nell'approvare il progetto od il piano esecutivo, deve dare atto dell'integrale copertura delle spese, sia di quelle imputate al medesimo bilancio di previsione che di quelle da imputare ai successivi. In particolare, la copertura delle spese di investimento imputate a esercizi successivi può essere costituita ⁽²²³⁾:

a) da risorse accertate, esigibili nell'esercizio, confluite nel fondo pluriennale vincolato;

b) da risorse accertate, esigibili negli esercizi successivi, ma nella piena discrezionalità dell'ente o di altra PA;

c) dall'utilizzo del risultato di amministrazione nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 187 ⁽²²⁴⁾.

L'art. 2, comma 4, del d.l. n. 78/2015, convertito dalla legge n. 125/2015, ha poi inserito, nell'art. 200 TUEL, una nuova lettera *c-bis*), che legittima, quale copertura alle spese di investimento, *"le altre fonti di finanziamento individuate nei principi contabili allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118"*. La novella ha condotto all'ampliamento, nel Principio contabile applicato, allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, del paragrafo 5.3, che, dopo il d.m. 1° dicembre 2015, ha notevolmente esteso la platea delle entrate destinabili al finanziamento di spese di investimento ⁽²²⁵⁾.

⁽²²²⁾ L'art. 199, comma 1-bis, TUEL precisa che *"le entrate di cui al comma 1, lettere a), c), d) ed f) sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento e non possono essere impiegate per la spesa corrente"*.

⁽²²³⁾ Il comma 1-ter del medesimo art. 200 precisa che, per gli investimenti che comportano impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi, deve essere dato specificamente atto, al momento dell'attivazione del primo impegno, di aver predisposto l'integrale copertura finanziaria della spesa, anche se già indicata nell'elenco annuale delle opere pubbliche di cui all'art. 128 del d.lgs. 163/2006 (oggi, art. 21 del d.lgs. n. 50/2016).

⁽²²⁴⁾ L'art. 200, comma 2, lett. c), del d.lgs. 267/2000 precisa che *"il risultato di amministrazione può confluire nel fondo pluriennale vincolato accantonato per gli esercizi successivi"*.

⁽²²⁵⁾ La sostanziale delega in bianco conferita dal legislatore con l'art. 200, comma 2, lett. *c-bis*), del d.lgs. 267/2000, come integrato dal citato d.l. 78/2015, ha fatto venire meno uno dei capisaldi su cui appariva costruita la disciplina della copertura delle spese di investimento dopo il d.lgs. 118/2011, vale a dire il principio per il quale *"non tutte le entrate già accertate ed imputate negli esercizi successivi a quello di gestione possono costituire idonea copertura alle spese di investimento impegnate in tali esercizi"* (prescrizione contenuta nella formulazione originaria del paragrafo 5.3 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, oggi venuta meno). In seguito alle integrazioni apportate dal d.m. 1° dicembre 2015, anche il principio in base al quale *"la copertura finanziaria delle spese di investimento, comprese quelle che comportano impegni di spesa imputati a più esercizi deve essere predisposta – fin dal momento dell'attivazione del primo"*

4.3.4. **La finalizzazione dell'indebitamento a spesa di investimento e la sostenibilità dell'indebitamento**

Gli enti territoriali devono destinare le entrate da indebitamento esclusivamente al finanziamento di spese di investimento, stante il precetto dettato dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione ⁽²²⁶⁾.

La destinazione a spesa di investimento è prescritta, altresì, ma da fonti legislative ordinarie, per le altre entrate di parte capitale ⁽²²⁷⁾. Per queste ultime, peraltro, varie sono le eccezioni previste da fonti primarie di pari grado, succedutesi nel tempo (per esempio, oneri di urbanizzazione ⁽²²⁸⁾; alienazioni di beni patrimoniali disponibili ai fini del percorso di riequilibrio finanziario pluriennale o per il pagamento dei debiti all'interno della procedura di

impegno – con riferimento all'importo complessivo della spesa dell'investimento", pur formalmente mantenuto, non può dirsi rispettato. Il novellato paragrafo 5.3 del Principio contabile applicato fa rinvio, infatti, per la copertura di spese di investimento da imputare ad esercizi futuri, a svariate entrate non aventi carattere di certezza e stabilità (la quota, ritenuta "consolidata", del saldo positivo di parte corrente da realizzare in esercizi successivi; la quota, ritenuta "consolidata", del margine corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione; la riduzione, stimata come "permanente", di spese correnti). Tali modalità di copertura, oltre ad apparire in contrasto con il principio dell'equilibrio dinamico dei bilanci pubblici più volte patrocinato dalla Corte Costituzionale (può farsi rinvio, per tutte, alle citate sentenze n. 181/2015, n. 274/2017 e n. 18/2019), in particolare dopo la riforma operata dalla legge costituzionale 1/2012, rischia di imporre, *ex post*, la sospensione della fase di realizzazione, per carenza di risorse, per opere che apparivano, *ex ante* (pur applicando tutti i presupposti del Principio contabile), coperte finanziariamente (perpetuando una delle criticità alla base del fenomeno patologico delle opere pubbliche incompiute).

⁽²²⁶⁾ Va ricordato che, per lo Stato e altre pubbliche amministrazioni, il ridetto vincolo è, a livello di fonte costituzionale, attenuato o insussistente. L'art. 81, secondo comma, anche dopo la riformulazione operata dalla legge costituzionale 1/2012, prescrive, infatti, per lo Stato, che "il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali". Allo stesso modo, per le altre pubbliche amministrazioni, il comma premesso all'art. 97 prescrive di assicurare solo "l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico", precetto ribadito dall'art. 81, ultimo comma, che affida ad una legge dello Stato, approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, la definizione dei criteri volti ad assicurare "la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni" (cfr. art. 4 legge 243/2012).

⁽²²⁷⁾ L'art. 162, comma 6, del TUEL richiede che il bilancio di previsione sia approvato in equilibrio, sia complessivamente che per la sola parte corrente, salvo i casi in cui il Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 (o norme di legge successive), consentano l'utilizzo, a tal fine, di entrate di parte capitale. In maniera simile, il successivo art. 193, comma 3, TUEL, nel definire le entrate utilizzabili ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio, limita il ricorso dei proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in conto capitale alla copertura dei soli squilibri di parte capitale.

⁽²²⁸⁾ Cfr. art. 1, comma 460, della legge 232/2016.

dissesto ⁽²²⁹⁾ o, ancora, per il ripiano del disavanzo d'amministrazione generato dal riaccertamento straordinario dei residui ⁽²³⁰⁾, ecc. ⁽²³¹⁾).

Va precisato che se, in generale, sono spese di investimento quelle che determinano un incremento del patrimonio dell'ente, al fine di dare uniforme attuazione alla sopra richiamata norma costituzionale, la legge 350/2003 (art. 3, commi 16-21) ha puntualizzato le operazioni che costituiscono "*indebitamento*" e quelle che rappresentano "*investimenti*" ⁽²³²⁾, consentendo di ritenere tali, a predeterminate condizioni, anche quelle che producono un incremento de patrimonio di un soggetto terzo (di norma, ente strumentale o società controllata)

4.3.4.1. La sostenibilità dell'indebitamento

I presupposti necessari affinché si possa ricorrere a indebitamento sono stabiliti all'art. 203 del TUEL ⁽²³³⁾. Inoltre, gli enti locali devono rispettare il limite massimo della capacità di debito stabilito al successivo art. 204 (importo annuale degli interessi e degli oneri per mutui e altri finanziamenti, oltre che per eventuali garanzie prestate a terzi, al netto di eventuali contributi statali e regionali, non superiore ad una determinata percentuale delle entrate correnti ⁽²³⁴⁾).

Ulteriori vincoli sono stati introdotti dalla citata legge "*rinforzata*" n. 243/2012 (come modificata dalla legge 12 agosto 2016, n. 164), il cui art. 10 dispone che, a decorrere dal 2016, le operazioni di indebitamento sono consentite solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di dura-

⁽²²⁹⁾ Cfr. artt. 243-bis, comma 8, e 255, comma 9, d.lgs. 267/2000. Cfr., sul punto, C. conti, sezione delle autonomie, deliberazione 20 maggio 2013, n. 13/QMIG.

⁽²³⁰⁾ Cfr. articolo 3, comma 15, d.lgs. 118/2011 e d.m. 2 aprile 2015.

⁽²³¹⁾ Per esempio, art. 1, comma 866, legge di bilancio per il 2018, n. 205/2017.

⁽²³²⁾ Le sezioni riunite in sede di controllo, nella deliberazione 28 aprile 2011, n. 25/CONTR, hanno chiarito che l'elencazione prevista dall'art. 3, comma 18, della legge n. 350/2003, ha carattere tassativo e "*considera tutti i casi in cui dalla spesa assunta dall'ente deriva un aumento di valore del patrimonio immobiliare o mobiliare; un aumento della ricchezza dell'ente stesso, che si ripercuote non solo sull'esercizio corrente, ma anche su quelli futuri, proprio per giustificare il perdurare, nel tempo, degli effetti dell'indebitamento*". La Corte Costituzionale, con la sentenza 29 dicembre 2004, n. 425, ha precisato che la nozione di spesa di investimento non può essere determinata a priori in modo univoco, ma va desunta dai principi della scienza economica e dalle regole di contabilità. In tale ottica le definizioni di "*spese di investimento*" e di "*indebitamento*", contenute nel citato art. 3, commi 17 e 18, sono state considerate congrue, derivando anche "*da scelte di politica economica e finanziaria effettuate in stretta correlazione con i vincoli di carattere sovranazionale cui anche l'Italia è assoggettata in forza dei Trattati europei, e dei criteri politico-economici e tecnici adottati dagli organi dell'Unione europea*". La Consulta ha ritenuto, peraltro, che la nozione di "*investimento*" risulta estensiva rispetto a quella strettamente contabile, improntata solo ad erogazioni di denaro cui faccia riscontro l'acquisizione di un nuovo bene al patrimonio dell'ente che effettua la spesa.

⁽²³³⁾ Avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente e del bilancio di previsione nel quale sono iscritti i relativi stanziamenti.

⁽²³⁴⁾ A decorrere dal 2015, pari al 10%.

ta non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali devono essere evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri, nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti.

Il medesimo articolo 10, al comma 3, prescrive, inoltre, che le operazioni di indebitamento (oltre a quelle di investimento realizzate attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti) vanno effettuate sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale, che garantiscano, per l'anno di riferimento, il rispetto dell'equilibrio di bilancio, richiesto dal precedente art. 9 (che considera solo le entrate e le spese rilevanti ai fini del conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica posti dall'ordinamento comunitario) del complesso degli enti territoriali della regione interessata. Il successivo comma 4 puntualizza che le operazioni non soddisfatte dalle intese regionali possono essere effettuate sulla base di patti di solidarietà nazionale ⁽²³⁵⁾.

L'art. 10 della legge n. 243/2012 è, infatti, complementare al "*pareggio*" (parziale) di bilancio dettato dal precedente art. 9 (strutturato, come detto, considerando le sole "*entrate*" e "*spese*", c.d. finali, che maggiormente somigliano ai "*ricavi*" e "*costi*" considerati dal Sistema europeo dei conti ⁽²³⁶⁾), facendosi carico di conciliare gli oneri per investimenti finanziati da mutui (oltre che con il risultato d'amministrazione) con gli equilibri annuali di competenza prescritti, in ragione di obiettivi di finanza pubblica allargata, traenti fonte dall'ordinamento europeo ⁽²³⁷⁾. In tale contesto, infatti, non rilevano né le entrate da indebitamento (in quanto meramente finanziarie) né le quote del risultato d'amministrazione e, fra queste, l'avanzo libero (in quanto frutto di ricavi di competenza di precedenti esercizi), mentre incidono gli impegni relativi alle spese di investimento finanziate. Dopo che la sentenza

⁽²³⁵⁾ Il d.P.C.M. 21 febbraio 2017, n. 21, aveva dettato le regole attuative per le intese regionali ed i patti nazionali previsti dal descritto art. 10 della legge n. 243/2012. La disciplina in parola, tuttavia, risulta al momento di fatto venuta meno a seguito dell'art. 1, commi 819 e seguenti, della legge n. 145/2018 (cfr. circolare MEF-RGS 14 febbraio 2019, n. 3), emanato a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 101/2018.

⁽²³⁶⁾ Regolamento CE del Consiglio 21 maggio 2013, n. 549, c.d. SEC 2010.

⁽²³⁷⁾ Si ricorda che l'art. 126 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) dispone che "*gli Stati membri devono evitare disavanzi pubblici eccessivi*", adempimento misurato dai due parametri del rapporto tra "*disavanzo pubblico*" (altresì denominato "*indebitamento netto*") e "*debito pubblico*", in entrambi i casi con il "*prodotto interno lordo*". I valori di riferimento dei ridetti parametri sono specificati nel "*Protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi*", allegato al TFUE, in cui vengono qualificati "*pubblici*" tutti gli enti e organismi aventi le caratteristiche delineate dal sistema europeo di conti (c.d. SEC 2010, approvato con Regolamento CE del Consiglio 21 maggio 2013, n. 549). In tale ottica, il Regolamento (CE) n. 479/2009 del 25 maggio 2009, che disciplina l'applicazione del citato Protocollo allegato al TFUE, ribadisce che il settore "*pubblico*" va definito in conformità alla normativa sul Sistema europeo di conti (SEC). Ne discende che il "*disavanzo pubblico*" misura il saldo negativo del "*conto economico consolidato*" e il "*debito pubblico*" il valore nominale di tutte le passività del settore delle "*amministrazioni pubbliche*" (S.13).

della Corte Costituzionale n. 101/2018 ha dichiarato illegittima la preclusione all'utilizzo dell'avanzo d'amministrazione al fine di conseguire il pareggio di bilancio, il legislatore ha ritenuto di richiedere agli enti territoriali il rispetto, anche a consuntivo, di un equilibrio finanziario complessivo di competenza (cfr. art. 1, commi 819 e seguenti, legge n. 145/2018), misurato secondo le regole ordinarie dettate dai d.lgs. n. 267/2000 e 118/2011 ⁽²³⁸⁾.

Sul punto, come già sottolineato nel precedente pertinente paragrafo del presente capitolo, dedicato agli equilibri di bilancio, le sezioni riunite in sede di controllo, con la deliberazione 17 dicembre 2019, n. 20/QMIG, hanno chiarito che alle disposizioni introdotte dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, tese a garantire, fra l'altro, che gli enti territoriali concorrano al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica posti in ambito europeo, strutturati secondo le regole valevoli in quella sede, si affiancano le norme aventi fonte nell'ordinamento giuridico-contabile degli enti territoriali, tese a garantire il complessivo equilibrio, di tipo finanziario, di questi ultimi. Pertanto, per gli enti territoriali permane l'obbligo di rispettare l'equilibrio di bilancio sancito dall'art. 9, commi 1 e 1-bis, della legge n. 243 del 2012, anche quale presupposto per la legittima contrazione di indebitamento finalizzato a investimenti (art. 10, comma 3, legge n. 243 del 2012). I medesimi enti territoriali devono osservare, altresì, gli equilibri complessivi finanziari di bilancio prescritti dall'ordinamento contabile di riferimento (aventi fonte nei d.lgs. n. 118 del 2011 e n. 267 del 2000, nonché, da ultimo, dall'art. 1, comma 821, della legge n. 145 del 2018) e le altre norme di finanza pubblica che pongono limiti, qualitativi o quantitativi, all'accensione di mutui o al ricorso ad altre forme di indebitamento. In seguito, la circolare MEF-RGS n. 5/2020 (i cui contenuti sono stati ribaditi dalla successiva circolare n. 8/2021) ha puntualizzato, sulla base di quanto prescritto dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione (in virtù del quale gli enti territoriali possono ricorrere all'indebitamento *"a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio"*), la portata precettiva dell'art. 10 della legge n. 243/2012, nella parte in cui dispone, tra l'altro, che le operazioni di indebitamento (effettuate sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale o dei patti di solidarietà nazionale) devono garantire, per l'anno di riferimento, il rispetto del pareggio fra entrate e spese finali di cui all'articolo 9, comma 1, della medesima legge n. 243/2012, per il complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la medesima regione.

In aderenza a tale quadro normativo, la Ragioneria generale dello Stato, al fine di verificare *ex ante*, a livello di comparto (quale presupposto per la legittima contrazione di debito ex art. 10 legge n. 243/2012), il rispetto degli equilibri di cui all'articolo 9 della medesima legge, provvede, dal 2018, a

⁽²³⁸⁾ Ponendo a carico del bilancio dello Stato (cfr. art. 1, commi 822 e 826, legge n. 145/2018) un eventuale scostamento rispetto agli obiettivi di finanza pubblica imposti in sede europea, misurati, invece, secondo regole simili alla contabilità economica.

consolidare i dati dei bilanci di previsione degli enti territoriali, per regione e a livello nazionale, trasmessi alla BDAP. L'obiettivo è quello di monitorare *ex ante* il rispetto degli equilibri di cui all'articolo 9 della legge n. 243/2012, che, in ragione del successivo art. 10, vanno osservati nell'esercizio di contrazione del debito, e, di conseguenza, della sostenibilità a livello di ciascun comparto regionale. Tale sostenibilità, peraltro, può essere assicurata non solo attraverso il rispetto a livello di singolo territorio regionale, ma anche, in aderenza all'articolo 10, comma 4, legge n. 243/2012 (e dell'art. 119, comma sesto, Cost.), a livello nazionale.

Il legislatore della *legge rinforzata* ha instaurato, infatti, un collegamento qualificato fra la legittima contrazione di debito ed il saldo fra entrate e spese finali, sia nell'art. 10 (che richiede, quale presupposto per la legittima contrazione di debito, il rispetto del ridotto saldo da parte del complesso degli enti della regione interessata) che nell'art. 9 (che impone l'osservanza del saldo indicato, "*come eventualmente modificato ai sensi dell'articolo 10*"). I due articoli esposti, in aderenza alla formulazione dell'art. 119, comma sesto, Cost. palesano la necessità dell'osservanza del saldo fra entrate finali e spese finali, in caso di contrazione di debito, a livello di comparto, regionale o statale, in aderenza alla *ratio* normativa, tesa a garantire, con le norme in parola, gli obiettivi annuali posti, in sede europea, al "*conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche*".

In caso di mancato rispetto dei richiamati equilibri, da verificare a consuntivo, gli enti responsabili devono adottare adeguate misure di rientro, ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

4.3.4.2. La concessione di garanzie

La concessione, a favore di organismi strumentali, società partecipate o terzi, di garanzie personali (in primo luogo mediante il contratto tipico di fideiussione, ex art. 1936 c.c., a cui la giurisprudenza contabile ha assimilato le lettere di *patronage* c.d. "*forti*" ⁽²³⁹⁾) può incidere sia sulla sostenibilità dell'indebitamento che sugli equilibri futuri dei bilanci. Per tale ragione, il legislatore impone alle operazioni in parola, oltre al rispetto di predeterminati presupposti (elencati negli artt. 202, e seguenti, TUEL), dei limiti quantitativi (art. 207 TUEL ⁽²⁴⁰⁾), finalizzati ad evitare il rischio di eccessivo irrigidimento del bilancio, nonché l'onere di effettuare, eventualmente, congrui accantonamenti (paragrafo 5.5 del Principio contabile applicato, allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011).

Per quanto riguarda i presupposti, l'art. 207 del TUEL, dopo le integrazioni apportate dal d.lgs. 126/2014, ha reso ancora più stringente il legame fra

⁽²³⁹⁾ Per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 17 ottobre 2012, n. 435/PRSE e 4 febbraio 2014, n. 35/PRSP.

⁽²⁴⁰⁾ Gli interessi annuali relativi alle operazioni di assunzione di debito, garantite con fideiussione, concorrono alla formazione del tetto di cui al precedente art. 204 TUEL, e non possono impegnare più di un suo quinto.

rilascio di garanzie personali e incremento del patrimonio pubblico (o comunque destinato all'erogazione di servizi pubblici), sia che il garantito sia un organismo strumentale o una società partecipata sia che si tratti di un generico terzo. Il rafforzamento è diretta espressione di quanto prescritto dal novellato art. 3, comma 17, della legge 350/2003, in base al quale, dal 2015, gli enti territoriali possono rilasciare garanzie solo a favore dei soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito e per le finalità definite dal successivo comma 18 (norma che definisce, a sua volta, la nozione di “*investimento*”) ⁽²⁴¹⁾.

Gli esposti limiti, peraltro, non sono più derogabili dagli enti locali con il regolamento interno di contabilità, diversamente da quanto previsto nella previgente formulazione dell'art. 152 del d.lgs. 267/2000, se non nel senso di limitare ulteriormente la possibilità di rilasciare fidejussioni (cfr. art. 207, comma 4-*bis*).

Infine, per garantire i futuri equilibri di bilancio, il rilascio di garanzie suggerisce o impone (in ragione dei diversi livelli di gravità di rischio, prefissati dal legislatore) la costituzione di un apposito accantonamento (ex art. 167, comma 3, TUEL) ⁽²⁴²⁾. La giurisprudenza delle sezioni regionali di controllo, già antecedentemente all'entrata in vigore del nuovo ordinamento contabile, aveva avuto modo di sottolineare come i principi di attendibilità e veridicità dei bilanci, nonché di copertura dei potenziali oneri finanziari, suggerisce all'ente locale che rilascia garanzie di effettuare adeguati accantonamenti al fondo rischi ⁽²⁴³⁾. Il citato paragrafo 5.5 del Principio contabile applicato (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011) prescrive oggi, espressamente, che l'ente garante, in caso di escussione di una rata del mutuo garantito (non specifica la periodicità né la rilevanza quantitativa di quest'ultima ⁽²⁴⁴⁾), oltre a impegnare e pagare la spesa necessaria, deve accertare il credito, a titolo di rivalsa, nei confronti del debitore originario, stanziando, tuttavia, un fondo svalutazione pari al medesimo importo (in quanto valutato, *ex lege*, di dubbia e difficile esazione). I principi contabili non impongono, invece, la costituzione di un accantonamento al fine di prevenire i rischi finanziari discendenti da ulteriori future escussioni, che l'ente locale può discrezionalmente effettuare ex art. 167, comma 3, TUEL. Infine, in aderenza all'art. 3, comma 17, della legge 350/2003, “*a seguito della terza richiesta consecutiva di pagare le annualità di un prestito garantito*”, il residuo de-

⁽²⁴¹⁾ Per approfondimenti, C. conti, sezione delle autonomie, deliberazione 9 novembre 2015, n. 30/QMIG.

⁽²⁴²⁾ L'esigenza è precisata nel paragrafo 5.5 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011 (“*Nel rispetto del principio della prudenza, si ritiene opportuno che nell'esercizio in cui è concessa la garanzia l'ente effettui un accantonamento tra le spese correnti tra i Fondi di riserva e altri accantonamenti. Tale accantonamento consente di destinare una quota del risultato di amministrazione a copertura dell'eventuale onere a carico dell'ente in caso di escussione del debito garantito*”).

⁽²⁴³⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Friuli-Venezia Giulia, 12 gennaio 2012, n. 1/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Marche, 17 gennaio 2013, n. 4/PRSE.

⁽²⁴⁴⁾ Tuttavia, il paragrafo 5.5 del Principio applicato sembra far riferimento a un'intera annualità.

bito oggetto della garanzia va registrato, dall'ente locale, come proprio (fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario) ⁽²⁴⁵⁾.

4.3.4.3. Le operazioni di finanza c.d. derivata

La possibilità di stipula di tali negozi è stata fortemente limitata, per regioni ed enti locali, dall'art. 62 del d.l. 112/2008, convertito con modificazioni dalla legge 133/2008 ⁽²⁴⁶⁾. Il comma 8 del ridetto articolo 62, inoltre, impone di allegare al bilancio di previsione e al rendiconto consuntivo una nota informativa che evidenzii gli oneri e gli impegni finanziari, rispettivamente stimati e sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata. Pertanto, i controlli richiesti dal questionario predisposto dalla sezione delle autonomie (da ultimo, deliberazione 12 aprile 2021, n. 7/INPR) sono volti a conoscere se l'ente ha predisposto ed allegato al rendiconto la ridetta nota.

Un apposito accantonamento (o meglio, vincolo) deve essere apposto, come prescritto nel Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 3.23), in caso di accertamento di flussi attivi in entrata (dovendo questi ultimi essere vincolati al fine di far fronte, in futuro, a flussi negativi o, in alternativa, a spesa di investimen-

⁽²⁴⁵⁾ Pertanto, anche in questo caso, l'ente locale garante deve accertare il credito nei confronti del debitore originario (per diritto di rivalsa), stanziando, tuttavia, un fondo svalutazione per l'intero importo.

⁽²⁴⁶⁾ L'art. 62, comma 2, del citato decreto legge n. 112/2008 vieta, infatti, a regioni, province autonome ed enti locali di *"emettere titoli obbligazionari o altre passività che prevedano il rimborso del capitale in un'unica soluzione alla scadenza, nonché titoli obbligazionari o altre passività in valuta estera. Per tali enti, la durata di una singola operazione di indebitamento, anche se consistente nella rinegoziazione di una passività esistente, non può essere superiore a trenta né inferiore a cinque anni"*. Inoltre, in virtù del successivo comma 3, ai medesimi enti, fatte salve le eccezioni espressamente previste, è fatto divieto di: *"a) stipulare contratti relativi agli strumenti finanziari derivati previsti dall'articolo 1, comma 3, del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; b) procedere alla rinegoziazione dei contratti derivati già in essere alla data di entrata in vigore della presente disposizione; c) stipulare contratti di finanziamento che includono componenti derivate"*. Dal ridetto divieto sono esclusi (comma 3-bis): a) le estinzioni anticipate totali dei contratti relativi agli strumenti finanziari derivati; b) le riassegnazioni dei medesimi contratti a controparti diverse dalle originarie, nella forma di novazioni soggettive, senza che vengano modificati i termini e le condizioni finanziarie dei contratti riassegnati; c) la possibilità di ristrutturare il contratto derivato a seguito di modifica della passività alla quale il medesimo contratto è riferito, esclusivamente nella forma di operazioni prive di componenti opzionali e volte alla trasformazione da tasso fisso a variabile o viceversa e con la finalità di mantenere la corrispondenza tra la passività rinegoziata e la collegata operazione di copertura; d) il perfezionamento di contratti di finanziamento che includono l'acquisto di cap da parte dell'ente. Inoltre, sono sempre escluse dal divieto la cancellazione, dai contratti derivati esistenti, di eventuali clausole di risoluzione anticipata, mediante regolamento per cassa nell'esercizio di riferimento del relativo saldo (comma 3-ter) e la cancellazione di componenti opzionali diverse dalla opzione cap di cui gli enti siano stati acquirenti, mediante regolamento per cassa nell'esercizio di riferimento del relativo saldo (comma 3-quater).

to o alla riduzione del debito) ⁽²⁴⁷⁾. Di recente, l'art. 1, comma 787, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, ha integrato il paragrafo 3.23 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, prevedendo che, qualora, dopo aver estinto tutti i debiti coperti da strumenti finanziari derivati e dopo avere estinto tutti i collegati contratti derivati, residui una quota positiva di *mark to market*, quest'ultima può essere destinata, oltre che alla riduzione dell'indebitamento generale dell'ente, anche alla riduzione del disavanzo (non specifica se di gestione o di amministrazione) 2020 o 2021 derivante dalle minori entrate registrate a seguito dell'epidemia di Covid-19.

4.3.4.4. *L'eventuale riqualificazione come indebitamento delle operazioni di partenariato pubblico-privato*

Il controllo sull'avvenuta stipula, da parte di un ente locale, di contratti di partenariato pubblico-privato, come definiti dagli art. 3, comma 1, lett. eee) ⁽²⁴⁸⁾ e 180 del d.lgs. 50/2016 ⁽²⁴⁹⁾ (e disciplinati dai successivi artt. 181-190) risulta funzionale, in primo luogo, alla valutazione della ricorrenza o meno di un'operazione da riclassificare come "*indebitamento*", ai sensi del Regolamento UE 549/2013 (c.d. SEC 2010), ai fini della redazione del "*conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni*" (anche a tal fine, l'art. 1, comma 626, della legge n. 160/2019, ha prescritto di inviare apposita comunicazione sull'avvenuta stipula di un contratto di PPP alla Ragioneria generale dello Stato). Il nuovo codice dei contratti pubblici ha puntualizzato i rischi che devono essere considerati, sulla base delle clausole del contratto (e del piano economico-finanziario), al fine di valutare, in ragione della loro (prevalente) alloca-

⁽²⁴⁷⁾ Si rinvia, per approfondimenti, a C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 21 marzo 2016, n. 24/PRSE, nonché alla successiva deliberazione della medesima sezione regionale 11 novembre 2018, n. 129, esplicitante i presupposti per la liberazione del vincolo in precedenza apposto, a seguito dell'estinzione dei contratti di finanza derivata o della sopravvenienza di flussi negativi.

⁽²⁴⁸⁾ Art. 3, comma 1, lett. eee), d.lgs. 50/2016: "*contratto a titolo oneroso stipulato per iscritto con il quale una o più stazioni appaltanti conferiscono a uno o più operatori economici per un periodo determinato in funzione della durata dell'ammortamento dell'investimento o delle modalità di finanziamento fissate, un complesso di attività consistenti nella realizzazione, trasformazione, manutenzione e gestione operativa di un'opera in cambio della sua disponibilità, o del suo sfruttamento economico, o della fornitura di un servizio connesso all'utilizzo dell'opera stessa, con assunzione di rischio secondo modalità individuate nel contratto, da parte dell'operatore. Fatti salvi gli obblighi di comunicazione previsti dall'articolo 44, comma 1-bis, del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, si applicano i contenuti delle decisioni Eurostat*".

⁽²⁴⁹⁾ L'art. 180 d.lgs. 50/2016, oltre a meglio esplicitare i presupposti per poter qualificare un'operazione negoziale quale contratto di partenariato pubblico-privato, precisa, al comma 8, che vi rientrano "*la finanza di progetto, la concessione di costruzione e gestione, la concessione di servizi, la locazione finanziaria di opere pubbliche, il contratto di disponibilità e qualunque altra procedura di realizzazione in partenariato di opere o servizi che presentino le caratteristiche di cui ai commi precedenti*".

zione in capo alla PA committente, la qualificazione dell'operazione di PPP in termini di indebitamento ⁽²⁵⁰⁾.

A decorrere dal 2015 trovano applicazione, altresì, le disposizioni del d.lgs. 118/2011, in particolare del principio contabile applicato, allegato 4/2, che, al paragrafo 3.25, stabilisce i criteri per la contabilizzazione dei contratti di PPP, da effettuare in base alla natura concreta dell'operazione e della relativa allocazione dei rischi (già oggetto di varie pronunce della magistratura contabile ⁽²⁵¹⁾).

Mediante tali negozi si realizza una collaborazione di tipo articolato fra PA e operatore privato, in quanto quest'ultimo si impegna a finanziare, progettare, costruire e gestire l'opera, a fronte del diritto di sfruttamento (per le opere c.d. "*calde*") o della percezione di un canone predeterminato (per le opere c.d. "*fredde*"). Il SEC 2010 e il d.lgs. 50/2016 (che richiama le decisioni Eurostat) impongono di contabilizzare tali operazioni secondo il criterio della prevalente allocazione dei rischi (di costruzione, oltre ad uno fra gestione e domanda). Tale criterio è prescritto per tutti i contratti di PPP, la cui definizione è volutamente aperta in ragione dell'obiettivo che questi ultimi perseguono (l'eventuale tipizzazione, e disciplina, "*civilistica*" è, invece, mutevole in ogni Stato membro).

Fra questi, il legislatore nazionale comprende espressamente il contratto di "*locazione finanziaria di opere pubbliche*" ⁽²⁵²⁾, operazione che, per il SEC 2010, integra un contratto di partenariato pubblico-privato, a differenza del mero "*leasing finanziario*", che, anche per il codice dei contratti pubblici, costituisce un appalto di servizi. Altre operazioni tipizzate di PPP sono la concessione di costruzione e gestione, la concessione di servizi, la finanza di progetto ed il contratto di disponibilità (art. 180, comma 8, d.lgs. 50/2016). Tuttavia, in base all'articolo 3, comma 17, della legge 350/2013, come "*interpretato*" dal paragrafo 3.25 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, solo la locazione finanziaria di opere pubbliche, a differenza degli altri contratti di PPP (anche del similare contratto di disponibilità), sembra considerata, sempre e comunque, indebitamento per la PA concedente. Tale interpretazione, non corroborata dal testo del regolamento UE n. 549/2013, per adeguarsi al quale le ridette norme nazionali sono state emanate, condurrebbe a risultati distorti per l'attività di realizzazione di

⁽²⁵⁰⁾ "*Rischio di costruzione*", legato al ritardo nei tempi di consegna, al non rispetto degli standard di progetto, all'aumento dei costi, a inconvenienti di tipo tecnico e al mancato completamento dell'opera (art. 3, comma 1, lettera aaa)); "*rischio di disponibilità*", legato alla capacità, da parte del concessionario, di erogare le prestazioni contrattuali pattuite, sia per volume che per standard di qualità (art. 3, comma 1, lettera bbb)); "*rischio di domanda*", legato ai volumi di domanda di servizio che il concessionario deve soddisfare, ovvero il rischio legato alla mancanza di utenti (art. 3, comma 1, lettera ccc)).

⁽²⁵¹⁾ Per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Veneto, 24 luglio 2014, n. 408/PRSP; id., 10 aprile 2014, n. 268/PRSP.

⁽²⁵²⁾ Altresì denominato leasing immobiliare pubblico o leasing immobiliare in costruendo.

opere pubbliche da parte di regioni ed enti locali, che dovrebbero, in ogni caso, qualificare come debito i flussi finanziari derivanti da un contratto di *leasing immobiliare in costruendo*, in difformità a quanto disposto dal SEC 2010 e dall'art. 3, comma 1, lett. eee), del d.lgs. 50/2016, che a quest'ultimo fa rinvio. Inoltre, comporterebbe una non congrua redazione del conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni, che MEF ed ISTAT compilano annualmente, al fine, fra gli altri, di dimostrare il rispetto dei limiti massimi di "*indebitamento netto*" e "*debito pubblico*" ⁽²⁵³⁾. Ancora, la quota di interessi presente nel canone andrebbe comunque conteggiata ai fini del rispetto del limite posto dall'art. 204 TUEL (differente la valutazione se si qualifica l'operazione come debito solo in caso di prevalente allocazione dei rischi alla PA). Infine, se il contratto di locazione finanziaria di opere pubbliche (o altro contratto di PPP) costituisse comunque debito, la presenza di componenti del canone finalizzate a remunerare non la costruzione dell'opera (e relativi costi, anche finanziari, accessori), ma il godimento del bene secondo gli standard concordati o la fornitura da parte dell'operatore economico di servizi accessori (manutenzioni, utenze, pulizia, ecc.) comporterebbe, per gli enti territoriali, la nullità del contratto e l'integrazione della fattispecie di responsabilità sanzionatoria prevista dall'art. 30, comma 15, della legge 289/2002 (posto che si sarebbe assunto un debito, a fronte del quale può essere sostenuta solo spesa per investimenti) ⁽²⁵⁴⁾.

Si rinvia, per approfondimenti, alle deliberazioni delle sezioni riunite in sede di controllo 16 settembre 2011, n. 49/CONTR, e della sezione delle autonomie 23 giugno 2017, n. 15/QMIG ⁽²⁵⁵⁾, che hanno precisato la natura e le modalità di contabilizzazione delle operazioni di *leasing immobiliare in costruendo* (anche stipulate dopo il 1° gennaio 2015), assimilandole a quelle prescritte per gli altri contratti di partenariato pubblico-privato ⁽²⁵⁶⁾.

⁽²⁵³⁾ Se il contratto di locazione finanziaria di opere pubbliche (o altro negozio di PPP) viene considerato, a prescindere dalla valutazione della prevalente allocazione dei rischi (a differenza degli altri contratti di PPP), come "*debito*", variano, limitatamente alla sua contabilizzazione, entrambi i parametri in discorso. Il conto economico consolidato delle AP registrerà, infatti, un incremento delle passività finanziarie (del "*debito pubblico*") e una quota differente di costi per consumi intermedi, con corrispondente variazione del saldo di "*indebitamento netto*", posto che il canone di locazione, al netto della quota contabilizzata come interessi, andrebbe imputato fra le partite finanziarie.

⁽²⁵⁴⁾ La qualificazione dei contratti di locazione finanziaria di opere pubbliche (o di altro contratto di PPP) come indebitamento, a prescindere dalla valutazione in concreto della prevalente allocazione dei rischi, precludeva la stipula a regioni ed enti locali che, nell'anno precedente, non avevano rispettato il previgente saldo di finanza pubblica (cfr. art. 1, comma 475, legge 232/2016).

⁽²⁵⁵⁾ La delibera in parola ha rivisto, integrandolo e puntualizzandolo, un precedente orientamento, cfr., C. conti, sez. contr. autonomie, 28 luglio 2016, n. 26/QMIG.

⁽²⁵⁶⁾ Si rimanda, per i dubbi interpretativi che hanno generato la rimessione, a C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 1° marzo 2017, n. 36/QMIG, e, per i pareri depositati dopo il pronunciamento nomofilattico della sezione delle autonomie, a C. conti., sez. reg. contr. Lombardia,

Di recente, la magistratura contabile ha affrontato anche il trattamento contabile da riservare alle operazioni d'investimento funzionali all'efficientamento energetico di immobili comunali (C. conti, sez. reg. contr. Basilicata, 7 giugno 2019, n. 43).

4.3.5. Le altre irregolarità suscettibili di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari

4.3.5.1. L'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili degli enti territoriali

Il controllo sulla corretta applicazione delle norme in materia di armonizzazione dei conti pubblici costituisce il preliminare accertamento da effettuare ai fini di salvaguardare efficacemente gli equilibri di bilancio ed operare un corretto monitoraggio delle politiche di settore. Risulta, infatti, difficile attribuire un giudizio di efficienza/inefficienza all'uso di risorse pubbliche o di efficacia/inefficacia ai servizi erogati da una PA senza un quadro di rappresentazione uniforme (gli schemi di bilancio preventivo e di rendiconto consuntivo, ed i pertinenti quadri riepilogativi e riassuntivi ⁽²⁵⁷⁾) e di un metro di misurazione comune (i principi di iscrizione delle poste finanziarie, economiche e patrimoniali ⁽²⁵⁸⁾). Di conseguenza, il controllo operato dalle sezioni regionali investe l'osservanza delle disposizioni dettate in tema di armonizzazione dal d.lgs. 118/2011, accertamento strumentale al rispetto della corrente finalizzazione delle risorse destinate alle funzioni ed ai servizi di competenza degli enti locali (obbligati alla redazione di un prospetto che evidenzi gli impegni per missioni, programmi e macroaggregati ⁽²⁵⁹⁾), nonché alla prevenzione del rischio di emersione di squilibri finanziari. Le regole in materia di armonizzazione dei bilanci, in quanto fattore di trasparenza e omogenea comparazione fra di essi, risultano, infatti, serventi alla corretta osservanza delle norme di coordinamento della finanza pubblica (si pensi alla corrente iscrizione delle spese per servizi o per il personale, ai fini del rispetto di disposizioni limitative ⁽²⁶⁰⁾) e all'equilibrio dei bilanci (si pensi ai fondi di riserva, per crediti di dubbia esigibilità e per passività potenziali ⁽²⁶¹⁾) o al fondo incorporante le perdite registrate da società partecipate o altri en-

28 luglio 2017, n. 227/PAR, 19 settembre 2017, n. 248/PAR e 20 novembre 2017, n. 320/PAR. Sempre sul tema, può farsi rinvio, altresì, C. conti, sez. reg. contr. Puglia, deliberazione 30 maggio 2018, n. 89.

⁽²⁵⁷⁾ Cfr. art. 11 e allegati 9, 10 e 11 al d.lgs. 118/2011.

⁽²⁵⁸⁾ Si fa rinvio, per esempio, ai principi contabili applicati concernenti la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale, di cui agli allegati 4/2 e 4/3 al d.lgs. 118/2011.

⁽²⁵⁹⁾ Cfr. art. 11, comma 4, lett. c), d.lgs. 118/2011.

⁽²⁶⁰⁾ Può farsi rinvio ai già esposti artt. 1, commi 557 e seguenti, legge n. 296/2006, all'art. 9, comma 28, d.l. n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla legge n. 122/2010, all'art. 23, comma 2, del d.lgs. n. 75/2017, ecc.

⁽²⁶¹⁾ Art. 167 d.lgs. 267/2000.

ti strumentali ⁽²⁶²⁾, nonché alla trasparente evidenziazione di debiti e crediti intercorrenti con questi ultimi ⁽²⁶³⁾, ecc.).

4.3.5.2. Il piano dei conti integrato

Nella direzione appena esposta, alcune domande dei questionari predisposti dalla sezione delle autonomie mirano a conoscere se l'ente locale abbia adottato il piano dei conti integrato prescritto dall'allegato 6 al d.lgs. 118/2011 (parallelo al piano indicato all'art. 4, comma 3, lettera a), del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, per le amministrazioni pubbliche non territoriali), finalizzato ad agevolare il consolidamento ed il monitoraggio dei conti degli enti pubblici (in particolare, di quelli inclusi nel c.d. elenco ISTAT, ai sensi dell'art. 1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196), in aderenza all'ordinamento europeo (regolamento UE 549/2013, c.d. SEC 2010).

Costituisce, infatti, principio fondamentale del sistema contabile armonizzato l'attuazione di una visione integrata della gestione degli enti territoriali, nella triplice dimensione finanziaria, economica e patrimoniale. Il nuovo piano dei conti, attraverso l'adeguamento del pertinente sistema informativo, deve essere strutturato in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, correlando le voci del piano finanziario con quelle economiche e patrimoniali, e, di conseguenza, l'elaborazione del conto economico e dello stato patrimoniale (artt. 229 e 230 TUEL) attraverso l'aggregazione e la correzione/integrazione delle poste finanziarie (cfr. C. conti, sezione delle autonomie, 23 marzo 2016, n. 9/INPR).

4.3.5.3. Gli obblighi in materia di consolidamento dei bilanci

Le relazioni-questionario della sezione delle autonomie hanno cercato di verificare, inoltre, l'effettivo, e corretto, avvio, da parte degli enti locali, del processo di consolidamento dei propri bilanci con quello di società partecipate e altri organismi strumentali. Fra i primi adempimenti che gli enti hanno dovuto porre in essere a tal fine, va evidenziata (cfr. principio contabile applicato, allegato 4/4 al d.lgs. 118/2011, paragrafo 3.3) l'approvazione, con specifica delibera di Giunta, dei due distinti elenchi, da aggiornare alla fine di ogni esercizio. Il primo è costituito da tutti gli organismi facenti parte del "*Gruppo amministrazione pubblica*", il secondo solo da quelli i cui bilanci non siano "*irrilevanti*" ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione finanziaria e del risultato economico del "*gruppo*", come tali da consolidare. La sezione delle autonomie, nella deliberazione 23 marzo 2016, n. 9/INPR, ha sottolineato che, ai fini della corretta applicazione delle ridette disposizioni, l'esonero dall'obbligo di consolidamento, pur rimesso ad una valutazione discrezionale degli enti, non deve essere fondato solo sull'operazione di calcolo disciplinata dal cita-

⁽²⁶²⁾ Art. 21 d.lgs. 175/2016 e artt. 1, commi 551 e seguenti, legge 147/2013.

⁽²⁶³⁾ Art. 11, comma 6, lett. j), d.lgs. 118/2011.

to paragrafo 3.3 dell'allegato 4/4 ⁽²⁶⁴⁾, ma tener conto degli ulteriori criteri dettati dal Principio contabile applicato. In particolare, per garantire la significatività del bilancio consolidato ⁽²⁶⁵⁾, gli enti locali possono considerare “*non irrilevanti*” anche i bilanci di enti strumentali e società che presentano percentuali di partecipazione inferiori (salvo le quote di partecipazione minori dell'1% del capitale sociale, ritenute irrilevanti *ex lege*). In questa prospettiva la conciliazione fra il principio di irrilevanza e quello di significatività, affidata alla valutazione discrezionale degli enti, dovrebbe essere in grado di correggere eventuali effetti distorsivi (quale potrebbe essere, per esempio, esclusione dall'area di consolidamento di società pluripartecipate che godono di affidamenti c.d. *in house*, ex artt. 5 e 192 d.lgs. 50/2016 e art. 16 d.lgs. 175/2016).

4.3.5.4. Il riaccertamento straordinario dei residui in avvio del nuovo sistema contabile

I questionari redatti dalla sezione delle autonomie sui rendiconti consuntivi 2014, 2015 e 2016 ⁽²⁶⁶⁾ avevano dedicato ampio spazio al controllo sulle operazioni di avvio del nuovo sistema contabile c.d. armonizzato, introdotto, per gli enti territoriali non in sperimentazione ⁽²⁶⁷⁾, a decorrere dall'esercizio 2015. In particolare, come prescritto dall'articolo 3, commi 7 e seguenti, del d.lgs. 118/2011, l'operazione preliminare è stata costituita dal riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi esistenti al 1° gennaio 2015 ⁽²⁶⁸⁾, che ha permesso di definire l'importo del fondo pluriennale vincolato e del risultato di amministrazione (nonché del primo accantonamento

⁽²⁶⁴⁾ Il citato paragrafo considera irrilevanti i bilanci che presentano, con riferimento a ciascuno dei parametri individuati (totale dell'attivo, patrimonio netto e totale dei ricavi caratteristici) un'incidenza inferiore al 10% per gli enti locali e al 5% per le regioni e le province autonome rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo.

⁽²⁶⁵⁾ Il richiamo alla “significatività” del bilancio consolidato riecheggia quanto disposto, per il settore privato, dall'art. 27, comma 3-*bis*, d.lgs. 9 aprile 1991, n. 127, recante attuazione delle Direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE in materia societaria, ove si sottolinea che l'esonero dall'obbligo di consolidamento è possibile solo con riferimento “*ad imprese che, individualmente e nel loro insieme, sono irrilevanti*”.

⁽²⁶⁶⁾ Cfr. C. conti, sezione delle autonomie, deliberazioni 31 marzo 2015, n. 13/INPR; id. 30 giugno 2016, n. 22/INPR; id. 5 aprile 2017, n. 6/INPR.

⁽²⁶⁷⁾ Si rinvia, per dettagli, all'art. 78 del d.lgs. 118/2011.

⁽²⁶⁸⁾ La data del 1° gennaio 2015, in luogo di quella, fisiologica, per il riaccertamento di residui, del 31 dicembre (chiusura di un esercizio finanziario), rende evidente la funzione dell'operazione, necessaria all'apertura del nuovo sistema contabile. A tal fine, la mole dei residui attivi e passivi esistente al 31 dicembre 2014, già oggetto del periodico riaccertamento ordinario (ex art. 228, comma 3, TUEL, anche nel testo vigente anteriormente all'entrata in vigore del d.lgs. 118/2011), prodromico all'approvazione del rendiconto consuntivo 2014, è stata rivisitata, alla data simbolica del 1° gennaio 2015, al fine di riaccertare i medesimi residui attivi e passivi alla luce del nuovo principio della competenza finanziaria c.d. potenziata (che ha imposto di “*ribattezzare*” i residui, mantenendoli come tali, se già scaduti, o reimputandoli ad esercizi successivi, quali accertamenti o impegni, se l'obbligazione giuridica sottostante non era ancora scaduta ed esigibile).

a fondo crediti di dubbia esigibilità) da considerare ai fini dell'apertura delle scritture contabili e di bilancio del 2015. Sulle corrette modalità esecutive del riaccertamento straordinario si sono, pertanto, concentrate le pronunce di orientamento della sezione delle autonomie ⁽²⁶⁹⁾ e quelle di controllo delle sezioni regionali ⁽²⁷⁰⁾.

Una delle prime criticità emerse è stata l'integrale reimputazione, quali accertamenti o impegni, in conseguenza dell'entrata in vigore del principio della competenza finanziaria c.d. potenziata, ad un solo esercizio (quello di avvio, il 2015) di tutti i residui attivi e passivi, anche se esigibili, in base ai sottostanti provvedimenti o negozi (o allo stimato cronoprogramma di un appalto di lavori), in esercizi successivi. L'irregolarità in discorso ha prodotto, come effetto, la non corretta costituzione del fondo pluriennale vincolato (da iscrivere in entrata nel primo bilancio di previsione 2015-2017) e, di conseguenza, l'errata determinazione del risultato d'amministrazione al 1° gennaio 2015 (cfr. allegati 5/1 e 5/2 al d.lgs. 118/2011), saldo contabile di partenza della nuova contabilità ⁽²⁷¹⁾.

Altre deliberazioni hanno, invece, ritenuto legittima la reimputazione, quali accertamenti e impegni, ad esercizi successivi (dal 2016 in poi) dei residui attivi e passivi già reimputati al 2015 in occasione del riaccertamento straordinario (con scrutinio positivo, fondato anche sul principio di continuità delle operazioni di riaccertamento, straordinaria e ordinarie, cfr. C., conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazioni 14 dicembre 2016, n. 362/PRSE e n. 363/PRSP) ⁽²⁷²⁾.

In generale, è stato chiarito che il riaccertamento effettuato al 1° gennaio 2015, in aderenza all'art. 3, commi 7 e seguenti, del d.lgs. 118/2011, è definito "*straordinario*" in quanto effettuato in base ad un nuovo parametro normativo di riferimento (il principio della competenza finanziaria c.d. potenziata, di cui al n. 16 dell'allegato 1 al d.lgs. 118/2011), funzionale all'introduzione di un rinnovato sistema contabile (c.d. armonizzato, di cui è componente caratterizzante il fondo pluriennale vincolato, che è la principale voce scaturente dall'im-

⁽²⁶⁹⁾ Cfr. C. conti, sezione delle autonomie, deliberazioni 24 febbraio 2015, n. 4/INPR; id., 19 dicembre 2015, n. 31/INPR; id., 16 dicembre 2015, n. 32/INPR; id., 23 marzo 2016, n. 9/INPR.

⁽²⁷⁰⁾ Può farsi rinvio, solo per fare alcuni esempi, oltre che alle massime elencate a conclusione del presente capitolo, a C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 7 marzo 2016, n. 21/PRSP; id., 29 dicembre 2016, n. 107/PRSE; id., 11 novembre 2016, n. 92/PRSE; id., 29 dicembre 2016, n. 109/PRSP; id., 29 dicembre 2016, n. 112/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 20 dicembre 2016, n. 390/PRSE; id., 14 dicembre 2016, n. 362/PRSE; id., 14 dicembre 2016, n. 363/PRSE.

⁽²⁷¹⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 2 febbraio 2016, n. 8/PRSP; id., 24 febbraio 2016, n. 13/PSRP; id., 11 novembre 2016, 92/PRSE; id., 29 dicembre 2016, 107/PRSP; e, per l'esame dei provvedimenti consequenziali, C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 17 marzo 2017, n. 30/PRSP; id., 18 aprile 2017, n. 43/PRSP; id., 21 aprile 2017, n. 44/PRSP.

⁽²⁷²⁾ Inoltre, come già esaminato in precedente paragrafo, è stata ritenuta ammissibile, o meglio doverosa, la reimputazione, quali accertamenti e impegni, ad esercizi successivi di residui attivi e passivi mantenuti come tali in occasione del riaccertamento straordinario (cfr., C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 18 aprile 2017, n. 42/PRSE).

posta rivisitazione dei residui). Il riaccertamento effettuato al 1° gennaio 2015 non è, pertanto, definito “*straordinario*” in quanto richiedente una, non ordinaria, attività di analisi dei residui attivi e passivi, al fine di valutarne l’inesigibilità o la dubbia esigibilità ⁽²⁷³⁾. Quest’ultima è, infatti, attività differente, che, da sempre, e costantemente, il d.lgs. 267/2000 richiedeva prima della redazione del rendiconto consuntivo (da ultimo, quello al 31 dicembre 2014), e che, ove effettuata, invece, in sede di riaccertamento straordinario, ha integrato una grave irregolarità contabile (come accertato, con richiesta di adeguate misure correttive, in varie pronunce delle sezioni regionali di controllo) ⁽²⁷⁴⁾.

Altra rilevante criticità è consistita nell’eliminazione di residui passivi, assunti in assenza di obbligazione giuridica perfezionata (in virtù del previgente art. 183, comma 5, del TUEL), senza la contestuale indicazione della fonte di provenienza delle entrate che vi avevano dato copertura ⁽²⁷⁵⁾. L’art. 3, comma 7, del d.lgs. 118/2011 puntualizza, infatti, che “*per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato a obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della fonte di copertura*”. L’omissione incide sulla corretta determinazione della cassa vincolata e/o della quota vincolata del risultato d’amministrazione ⁽²⁷⁶⁾, in quanto le entrate accertate o incassate, che avevano dato copertura ai residui passivi eliminati, potevano essere vincolate, per cassa (cfr. art. 180, comma 3, lett. d), TUEL) o solo per competenza (cfr. art. 187, comma 3-ter, TUEL) ⁽²⁷⁷⁾.

Successive pronunce hanno accertato l’irregolare costituzione, in occasione del riaccertamento straordinario, di un fondo crediti di dubbia esigibilità di importo inferiore a quello prescritto dall’art. 167 del TUEL e dal richiamato Principio contabile applicato, allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011.

⁽²⁷³⁾ Il riaccertamento “*straordinario*” al 1° gennaio 2015, in quanto basato su un nuovo parametro normativo (funzionale all’introduzione del rinnovato sistema contabile), differisce anche da quello, anche se ugualmente definito come “*straordinario*”, da effettuare, ai sensi dell’art. 243-bis, comma 8, lett. e), del d.lgs. 267/2000, ai fini dell’approvazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale. Quest’ultimo, infatti, da effettuare sia in costanza del previgente che del nuovo sistema contabile, è imposto ai soli enti locali che, chiedendo l’ammissione al citato percorso di riequilibrio, hanno palesato un risultato (disavanzo) d’amministrazione dovuto, *in parte qua*, anche a residui inesigibili o di dubbia esigibilità (ed ha come parametri di riferimento quelli propri, anche in precedenza, dell’ordinario riaccertamento, senza essere connesso all’avvio di un nuovo ordinamento contabile).

⁽²⁷⁴⁾ Solo per fare solo alcuni esempi, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazioni 19 marzo 2016, n. 120/PRSP e 21 dicembre 2016, n. 415/PRSP; sez. reg. contr. Liguria, deliberazione 7 marzo 2016, n. 21/PRSP; id., 29 dicembre 2016, n. 107/PRSE; id., 18 aprile 2017, n. 43/PRSP.

⁽²⁷⁵⁾ Può farsi rinvio, per esempio, a C. conti, sez. reg. contr. Liguria, deliberazioni 29 dicembre 2016, n. 109/PRSP e n. 110/PRSP (e, per l’esame delle misure correttive, C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 17 marzo 2017, n. 30/PRSP e 21 aprile 2017, n. 44/PRSP).

⁽²⁷⁶⁾ Per un’ipotesi di responsabilità erariale da non corretto utilizzo, e mancato reintegro, di somme vincolate, si rinvia a C. conti, sez. giur. Lazio, 10 aprile 2017, n. 69.

⁽²⁷⁷⁾ Per approfondimenti circa i presupposti e il diverso regime giuridico-contabile delle entrate vincolate anche per cassa, rispetto al mero vincolo di competenza, può farsi rinvio a C. conti, sezione autonomie, 19 novembre 2015, n. 31/INPR.

In questa ipotesi ⁽²⁷⁸⁾, l'ente locale, per adeguarsi all'accertamento effettuato dalla sezione regionale di controllo (art. 148-*bis* TUEL), deve incrementare il FCDE nel primo rendiconto consuntivo utile (ovvero, preliminarmente, variando la quota accantonata nel risultato d'amministrazione dell'esercizio precedente).

Inoltre, come verificato in altri casi, in virtù della predetta rideterminazione, il rendiconto dell'ente locale potrebbe palesare un disavanzo o un maggiore disavanzo, di cui si è dubitato se sia ripianabile in soli tre anni (ex art. 188 TUEL ⁽²⁷⁹⁾) o fino a venti (previa approvazione, ex art. 243-*bis* TUEL, di un piano di riequilibrio) ovvero, come consentito dall'art. 3, comma 16, del d.lgs. n. 118/2011, anche in trenta (come per tutti i disavanzi generati, al 1° gennaio 2015, dal primo accantonamento a FCDE, secondo i nuovi criteri contabili, nel risultato d'amministrazione) ⁽²⁸⁰⁾.

Analogo problema si è posto, *mutatis mutandis*, nel caso dell'accertamento, da parte della sezione regionale di controllo, dell'avvenuta costituzione, in occasione del riaccertamento straordinario, di un fondo crediti di dubbia esigibilità di importo inferiore a quello prescritto dai principi contabili, per un ente locale in piano di riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243-*bis* TUEL. Anche in questo caso il maggiore disavanzo derivante dalla rideterminazione del FCDE al 1/1/2015, in quanto scaturente, come per tutti gli altri enti locali, dall'avvio del nuovo sistema contabile, si è ritenuto possa esse-

⁽²⁷⁸⁾ Per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazione 3 novembre 2016, n. 329/PRSE.

⁽²⁷⁹⁾ Opzione effettuata, in autonomia, per esempio, dall'ente locale oggetto della citata C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 3 novembre 2016, n. 329/PRSE.

⁽²⁸⁰⁾ Tale ultima opzione appare quella prevalente in giurisprudenza (cfr. C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 29 dicembre 2016, n. 107/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Campania, 30 dicembre 2016, n. 1/2017/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Toscana, 20 giugno 2017, n. 151/PRSP; id., 6 luglio 2017, n. 155/PRSP). Tale interpretazione tende anche a evitare che l'accertamento condotto dalle sezioni regionali della Corte dei conti, fisiologicamente differito temporalmente rispetto al momento di effettuazione delle operazioni da parte dell'ente locale, non assuma un carattere impropriamente "sanzionatorio". La legge ha imposto, infatti, agli enti locali di costituire, in occasione del riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, un congruo accantonamento a fondo crediti (secondo i criteri prescritti dall'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011). Ove ciò non sia avvenuto, l'art. 148-*bis* del TUEL impone alle sezioni regionali di accertare l'irregolarità e di prescrivere adeguate misure correttive. Tuttavia, una volta costituito un FCDE conforme a norma, la facoltà del ripiano trentennale dell'eventuale disavanzo d'amministrazione per tale causa generatosi costituisce un mero effetto legale (art. 3, comma 15, d.lgs. n. 118/2011), che non risulta nella disponibilità della magistratura contabile. Quest'ultima, al fine di evitare comportamenti opportunistici, può, invece, imporre il decorso del trentennio di recupero dall'esercizio 2015 (come fisiologicamente sarebbe avvenuto in caso di originaria costituzione di un FCDE adeguato), riducendo, di conseguenza, l'arco temporale di ripiano nelle ipotesi, peraltro fisiologiche, di accertamento successivo (per un esempio, C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 29 dicembre 2016, n. 107/PRSE e id., 18 aprile 2017, n. 43/PRSE).

re scorporato dal disavanzo pregresso (avente fonte in cause differenti) e, di conseguenza, ripianato fino a trent'anni ⁽²⁸¹⁾.

Il controllo si è incentrato, altresì, sulla congruità del ripiano da disavanzo da riaccertamento straordinario nell'ampio arco temporale autorizzato dalla legge, problematica a cui risulta collegata la qualificazione giuridica della situazione di "*disavanzo*" dell'ente locale anche ad altri fini (per esempio, circa l'emersione, e la legittima applicazione al bilancio, di un eventuale "*avanzo*" generato dalle successive gestioni). Il problema che si è posto è stato quello di valutare le oscillazioni dell'importo del risultato (disavanzo) d'amministrazione rispetto al saldo che si sarebbe dovuto ottenere coprendo, regolarmente, la quota annua. Di conseguenza, se l'ente locale possa conseguire, nell'arco temporale del ripiano, pur in presenza di un complessivo disavanzo d'amministrazione, un "*avanzo*" da utilizzare.

In proposito, i pronunciamenti della giurisprudenza contabile ⁽²⁸²⁾, maturati anche sulla scorta di indicazioni abbastanza chiare provenienti dalla giurisprudenza costituzionale ⁽²⁸³⁾, hanno assimilato il disavanzo generato dall'operazione da riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi a quello, ordinario, disciplinato dall'art. 188 TUEL. In disparte, infatti, l'arco temporale del recupero, autorizzato dalla legge in trent'anni, l'ente locale viene considerato, ad ogni altro fine, in disavanzo, negando, di conseguenza, la possibilità di emersione, e applicazione, di un eventuale "*avanzo libero*" (o meglio, minore disavanzo) eventualmente generato, nel corso dell'ampio arco temporale autorizzato dalla legge, da gestioni finanziarie palesanti risultati superiori a quelli programmati.

Il ridetto orientamento era stato esteso, da alcune pronunce di sezioni regionali ⁽²⁸⁴⁾, anche all'utilizzo delle quote accantonante e vincolate del risultato d'amministrazione, nonché del fondo pluriennale vincolato ⁽²⁸⁵⁾. In se-

⁽²⁸¹⁾ Si rinvia, per approfondimenti, a C. conti, sez. reg. contr. Campania, deliberazione 30 dicembre 2016, n. 1/2017/PRSP e sez. reg. contr. Lombardia, deliberazione 6 dicembre 2017, n. 356/PRSP, nonché, per i profili di carattere generale, a C. conti, sezione delle autonomie, deliberazione 23 giugno 2017, n. 14/INPR.

⁽²⁸²⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sezione delle autonomie, 19 dicembre 2017, n. 28/QMIG.

⁽²⁸³⁾ Cfr. Corte Costituzionale, 20 dicembre 2017, n. 274, e 2 maggio 2019, n. 105.

⁽²⁸⁴⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, deliberazione 13 luglio 2017, n. 134/PARI, e sez. reg. contr. Campania, deliberazione 27 settembre 2017, n. 238/PAR.

⁽²⁸⁵⁾ Trattasi di preclusioni che non paiono imposte dalla lettera della norma né dalla *ratio* di salvaguardia degli equilibri di bilancio. Le quote accantonate e vincolate del risultato di amministrazione costituiscono, come esposto nel pertinente precedente paragrafo, una componente, allo stesso tempo, positiva e negativa. Il risultato d'amministrazione, avente fonte nella somma della cassa e del saldo fra residui attivi e passivi (art. 186 TUEL), può diventare negativo in considerazione della necessità di tener conto delle quote accantonate e vincolate (art. 187, comma 1, TUEL). In questo caso, l'ente locale deve dare copertura alla differenza negativa nel bilancio dell'esercizio successivo (art. 188 TUEL), importo da ripianare che, va precisato, non è contabilmente pari ai vincoli o agli accantonamenti, producenti *in parte qua* il disavanzo finale complessivo, ma allo squilibrio, a monte, fra cassa, residui attivi e residui

guito, il legislatore (art. 1, commi 897 e seguenti, della legge n. 145/2018) ha consentito, anche agli enti in complessivo disavanzo d'amministrazione (in disparte la genesi e l'arco temporale di ripiano previsto), di utilizzare le quote accantonate e vincolate presenti nel risultato d'amministrazione, introducendo, tuttavia, alcune limitazioni, discendenti dall'esigenza di garantire l'effettiva copertura di cassa in caso di applicazione ⁽²⁸⁶⁾.

4.3.5.5. *I servizi in conto terzi e le partite di giro*

L'art. 168 del d.lgs. 267/2000, come modificato dal d.lgs. n. 126/2014, disciplina unitariamente, a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, "*partite di giro*" e "*servizi per conto di terzi*", poste contabili che costituiscono al tempo stesso un'entrata ed un'uscita per l'ente locale, e che comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità (il Principio applicato della contabilità finanziaria, in modo esaustivo, individua le fattispecie da considerare tali ⁽²⁸⁷⁾).

passivi). L'eventuale utilizzo, nel corso della (successiva) gestione, delle quote accantonate e vincolate (sia che si tratti di un ente in "*avanzo*" che in "*disavanzo*" complessivo) riduce sia la componente positiva che quella negativa del "*risultato*" finale, non incidendo, pertanto, sugli equilibri di bilancio. Il saldo negativo che l'ente locale deve coprire (in un triennio, ex art. 188 TUEL, o nell'arco temporale più ampio, nelle altre ipotesi consentite dalla legge) serve proprio a garantire, in disparte la genesi del disavanzo, che si possano (anzi, si debbano) utilizzare, in ogni momento, le quote accantonate e vincolate. Una situazione di disavanzo d'amministrazione (quale ne sia la fonte e la qualificazione giuridica operata dal legislatore) non interferisce, inoltre, con l'utilizzo, per le finalità a cui era destinato, del fondo pluriennale vincolato, il cui saldo, costituito da entrate accertate e già imputate al bilancio, destinate alla copertura di impegni di spesa da imputare ad esercizi successivi (cfr. art. 3, comma 5, d.lgs. 118/2011), è fuori dalle componenti del risultato d'amministrazione (cfr. art. 186 TUEL), essendo costituito da quelle risorse già accertate che, in base ai principi contabili allegati al d.lgs. 118/2011, devono fornire copertura a predeterminate spese e a queste ultime devono essere destinate, pena la "*scopertura*" *ex post* e l'impossibilità di procedere al pagamento di obbligazioni giuridiche legittimamente (anche sotto il profilo contabile) in precedenza assunte. L'utilizzo del fondo pluriennale vincolato, infatti, se correttamente formatosi, allo stesso modo dei vincoli e degli accantonamenti apposti al risultato d'amministrazione, è altrettanto neutro, sia su quest'ultimo che sugli equilibri di bilancio prospettici.

⁽²⁸⁶⁾ Le limitazioni all'utilizzo delle quote vincolate, accantonate e destinate del risultato d'amministrazione per gli enti in disavanzo, previste dall'esposto art. 1, commi 897 e 898, della legge n. 145/2018, sono state, peraltro, in alcuni casi rimosse dal medesimo legislatore (come, per esempio, per l'utilizzazione del fondo anticipazioni liquidità, cfr. art. 52, co. 1-ter, d.l. n. 73/2021, conv. con modif. dalla l. n. 106/2021, o per le risorse affluite dal Piano nazionale di ripresa e resilienza, cfr. art. 15, co. 3, d.l. n. 77/2021, conv. con modif. dalla legge n. 108/2021).

⁽²⁸⁷⁾ Ai fini dell'individuazione delle "*operazioni per conto di terzi*", l'autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: ammontare, tempi e destinatari della spesa. In deroga alla definizione di "*servizi per conto terzi*", sono classificati come tali anche i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente e la cassa economale. Si rimanda, per i dettagli, al paragrafo 7.1 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, all. 4/2 al d.lgs. 118/2011.

Il controllo, in primo luogo da parte dell'organo di revisione, è incentrato sulla verifica che le poste contabilizzate tra servizi per conto di terzi e partite di giro siano state correttamente inserite in bilancio. Può richiamarsi, in proposito, la sentenza della Corte Costituzionale n. 188/2014, in cui ha chiarito che *"le partite di giro sono poste di entrata e di spesa per definizione in equilibrio, gestite dall'ente in nome e per conto di altri soggetti ma, in ogni caso, estranee all'amministrazione del suo patrimonio. Esse si articolano in voci di entrata e di spesa analiticamente correlate che presuppongono un equilibrio assoluto, il quale si sostanzia in un'ontologica invarianza dei saldi contabili"*. La non corretta imputazione delle entrate e delle spese ai capitoli delle partite di giro e dei servizi per conto di terzi, inoltre, costituiva potenziale strumento di elusione degli obiettivi posti dal previgente saldo di finanza pubblica (art. 1, commi 466 e seguenti, legge 232/2016 ⁽²⁸⁸⁾), così come poteva esserlo per il conseguimento degli obiettivi posti dal precedente patto di stabilità interno ⁽²⁸⁹⁾.

4.3.5.6. La corretta procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio

L'impianto normativo post armonizzazione ha previsto espressamente (art. 188, comma 1-*quater*, TUEL) che gli enti locali che evidenzino, nell'ultimo rendiconto approvato, un disavanzo di amministrazione o debiti fuori bilancio non finanziati (anche se non ancora formalmente riconosciuti ⁽²⁹⁰⁾), hanno il divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti dalla legge (fatte salve quelle da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi) ⁽²⁹¹⁾. La riferita sanzione palesa l'importanza che assume, ai fini della conservazione nel tempo degli equilibri fi-

⁽²⁸⁸⁾ Venuto meno, per gli enti locali, dal 2019 (cfr. art. 1, commi 819 e seguenti, legge n. 145/2018).

⁽²⁸⁹⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 17 dicembre 2013, n. 544/2013/PRSP.

⁽²⁹⁰⁾ Tale ultimo inciso normativo tende ad assimilare, impropriamente (producendo, peraltro, effetti negativi per l'equilibrio finanziario degli enti locali) i *"debiti fuori bilancio"*, elencati dall'art. 194 del d.lgs. n. 267/2000, a cui l'art. 188, comma 1-*quater*, in esame fa riferimento, a veri e propri *"debiti civilistici"* imputati all'ente locale. Invece, come desumibile dalle fattispecie elencate dall'art. 194 TUEL, solo l'ipotesi della genesi in ragione di una sentenza esecutiva (lett. a) integra un vero e proprio debito civilistico, necessariamente da adempiere e, pertanto, obbligatoriamente da riconoscere e finanziare (giustificando, in caso contrario, l'applicazione delle limitazioni prescritte dall'esposto art. 188, comma 1-*quater*). Le altre ipotesi elencate nell'art. 194 TUEL, invece, divengono debiti civilistici solo a seguito e proprio in ragione della, discrezionale, decisione di riconoscimento da parte dell'ente locale (mentre, in precedenza, nessuna obbligazione può essere ad esso imputata). In una di esse, peraltro, quella di cui alla lett. e) dell'art. 194, il legislatore individua espressamente il soggetto obbligato civilisticamente in assenza (o fino al momento) di riconoscimento da parte del Consiglio dell'ente locale.

⁽²⁹¹⁾ Si tratta di limitazione simile a quella imposta agli enti locali che non approvano nei termini il bilancio di previsione, anche oltre le eventuali proroghe disposte dalla legge o da decreti ministeriali delegati (art. 163, comma 2, TUEL).

nanziari, la corretta emersione, riconoscimento e finanziamento dei c.d. debiti fuori bilancio.

Il riconoscimento della loro legittimità, di competenza del consiglio dell'ente locale, è consentito per le cinque ipotesi espressamente individuate dall'art. 194 TUEL:

- a) sentenze esecutive ⁽²⁹²⁾;
- b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio, ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;
- c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
- d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti dell'accertata e dimostrata utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di propria competenza.

Le fattispecie elencate, per inciso, hanno fra di esse pochi elementi in comune e, spesso, anche l'assenza del presupposto della genesi dell'obbligazione al di fuori delle autorizzazioni concesse, da parte dell'organo politico, in sede di approvazione del bilancio di previsione. Infatti, solo la lett. e) dell'art. 194 TUEL contempla una fattispecie che, sicuramente, ha avuto fonte al di fuori delle autorizzazioni alla spesa concesse in sede di bilancio di previsione. Diversamente, quelle di cui alle lett. b), c), e d) ⁽²⁹³⁾ traggono origine da una decisione discrezionalmente assunta dall'ente locale, che, fisiologicamente, incide sul bilancio di competenza dell'esercizio di riconoscimento o di successivi, all'interno dei quali deve trovare le necessarie coperture ⁽²⁹⁴⁾. Infine, anche quella di cui alla lettera a) (*"pagamenti derivan-*

⁽²⁹²⁾ A cui la giurisprudenza contabile ha costantemente assimilato gli altri provvedimenti giudiziari costituenti titolo per l'avvio di procedure esecutive, come un decreto ingiuntivo non opposto. Di recente, C. conti, sez. reg. contr. Liguria, delibera 12 settembre 2019, n. 77, ha ritenuto che il decreto di liquidazione per le prestazioni di un consulente tecnico d'ufficio rientri nell'oggetto di una sentenza esecutiva.

⁽²⁹³⁾ Copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione; ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali; procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità.

⁽²⁹⁴⁾ La sezione delle autonomie, con deliberazione 23 ottobre 2018, n. 21/QMIG, ha chiarito che gli impegni di spesa per il pagamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti e già scaduti devono essere, di regola, imputati all'esercizio nel quale viene deliberato il riconoscimento. Per esigenze di sostenibilità finanziaria, con l'accordo dei creditori interessati, è possibile ra-

ti da sentenze esecutive”) potrebbe non necessitare di alcun reperimento di risorse “fuori bilancio”, nel caso in cui l’ente locale abbia preventivamente costituito un adeguato fondo per passività potenziali (ex art. 167, comma 3, TUEL).

Nelle ipotesi ora riferite, pertanto, un eventuale formale riconoscimento ex art. 194 TUEL, ove non richiedente il reperimento di risorse fuori dal bilancio preventivamente autorizzato, non impatta sugli equilibri dell’ente locale (né vi è incidenza nel caso, geneticamente patologico, dell’acquisizione di beni e servizi in assenza di impegno di spesa, se il finanziamento del debito riconosciuto è effettuabile mediante mere variazioni compensative al bilancio di previsione). Tuttavia, secondo la prevalente giurisprudenza contabile⁽²⁹⁵⁾, l’esistenza o meno di un adeguato accantonamento al fondo spese o rischi futuri non costituisce un elemento di discriminare per determinare se si è in presenza o meno di un debito fuori bilancio, ma solo lo strumento che consente di fornire le necessarie coperture.

Va ricordato, in proposito, che, a differenza della disciplina vigente fino a pochi anni fa, la procedura del riconoscimento dei debiti fuori bilancio non consente più l’ampio utilizzo di risorse aggiuntive o straordinarie (come i mutui anche a copertura di spese correnti, possibilità venuta meno con l’art. 41 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, o i proventi derivanti dall’alienazione di beni patrimoniali disponibili, concessa dal combinato disposto dell’art. 194, comma 3, e 193, comma 3, del TUEL, ora limitata ai soli debiti di parte capitale dall’art. 1, comma 444, della legge 24 dicembre 2012, n. 228).

Pertanto, al momento, in attesa di un’auspicabile rivisitazione della disciplina (che distingua le ipotesi in cui il debito si è creato al di fuori delle procedure amministrative e contabili prescritte dall’art. 191 TUEL dalle altre), l’imposizione dell’adozione di un’apposita deliberazione di riconoscimento da parte del Consiglio dell’ente (eccetto che per la fattispecie di cui alla lett. e) dell’art. 194 TUEL) assolve, principalmente, alla funzione di rendere evidenti le scelte amministrative effettuate imponendo, altresì, la comunicazione alla Procura regionale della Corte dei conti (art. 23, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289) al fine di permettere la valutazione della ricorrenza di danni erariali.

teizzare il pagamento in tre esercizi, compreso quello in corso, ai sensi dell’art. 194, comma 2, TUEL, a condizione che le relative coperture, richieste dall’art. 193, comma 3, siano puntualmente individuate nella delibera di riconoscimento, con conseguente iscrizione, in ciascuna annualità del bilancio, della relativa quota di competenza, secondo gli accordi di rateizzazione convenuti con i creditori. La possibilità di rateizzazione del debito, anche in un arco temporale superiore, purché previo accordo con il creditore, è stata poi riconosciuta dall’art. 53, co. 2, del d.l. 14 agosto 2020, n. 104, conv. con modif. dalla l. 13 ottobre 2020, n. 126, che ha integrato il comma 3 dell’art. 194 del TUEL.

⁽²⁹⁵⁾ Può farsi rinvio, per esempio, a C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 6 ottobre 2017, n. 265/PAR e id., 22 novembre 2017, n. 326/PAR; C. conti, sez. reg. contr. Puglia, 3 giugno 2016, n. 122/PRSP e id., 25 maggio 2017, n. 80/PAR.

In disparte gli esposti profili di carattere generale, il controllo delle sezioni regionali mira, anche a seguito delle indicazioni contenute nelle linee guida della sezione delle autonomie (deliberazione 5 aprile 2017, n. 6/INPR), a verificare che i debiti fuori bilancio siano, oltre che riconosciuti, anche finanziati. Nella prassi si rilevano, infatti, tre macro categorie ⁽²⁹⁶⁾: 1) debiti riconosciuti e finanziati; 2) debiti in corso di riconoscimento (noti all'amministrazione, ma non ancora riconosciuti con formale delibera da parte del Consiglio); 3) debiti riconosciuti e in corso di finanziamento (approvati con delibera, ma con copertura differita o rinviata). L'avvenuto riconoscimento in assenza di copertura si pone in contrasto con le norme contabili, e può richiedere, al fine di reperire le risorse necessarie il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, ex art. 243-bis TUEL, o, in difetto, condurre al dissesto, ex art. 244 TUEL.

Per quanto concerne, nello specifico, il riconoscimento di debiti fuori bilancio per acquisizione di beni e servizi in violazione delle regole contabili (artt. 194, lett. e), e 191, commi 1, 2 e 3, TUEL), va sottolineato che gli enti locali possono effettuare spese solo previo impegno contabile registrato sul competente programma del bilancio di previsione e attestazione della relativa copertura finanziaria. Inoltre, nel caso di spese riguardanti somministrazioni, forniture, appalti o prestazioni professionali, il responsabile del procedimento deve comunicare al destinatario, contestualmente all'ordinazione della prestazione, le informazioni relative all'impegno (da riportare, poi, nella successiva fattura). Il contraente terzo, in mancanza di tale comunicazione, ha facoltà di non eseguire la prestazione. La particolare forza precettiva di tale disciplina non si limita a regolare il comportamento interno all'amministrazione, ma estende i propri effetti anche sul rapporto contrattuale eventualmente sorto in maniera non conforme a legge. L'art. 191, comma 4, TUEL contiene, infatti, una specifica sanzione, di stampo civilistico, per le ipotesi di violazione dei precetti prima esposti, disponendo che il rapporto obbligatorio intercorra tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente, che hanno consentito la fornitura ⁽²⁹⁷⁾ (salvo, appunto, eventuale riconoscimento, da parte del Consiglio, con scelta avente carattere latamente politico e non solo amministrativo-discrezionale, ex art. 194, comma 1, lett. e), TUEL). Si tratta di una normativa di protezione delle finanze locali ⁽²⁹⁸⁾, oggetto di costante conferma anche da parte della Corte di Cassazione ⁽²⁹⁹⁾.

⁽²⁹⁶⁾ Cfr., in proposito, anche il d.m. Interno 22 dicembre 2015, contenente il "*Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio*" di cui all'articolo 18-bis del d.lgs. 118/2011 (allegato 2/a, punto 13).

⁽²⁹⁷⁾ Per le esecuzioni reiterate o continuative l'effetto di diretta imputazione si estende ad amministratori, funzionari e dipendenti che "*hanno reso possibili le singole prestazioni*".

⁽²⁹⁸⁾ In quanto afferente alla materia dell'ordinamento civile non è introducibile o disciplinabile da una legge regionale, cfr. C. Cost., 19 giugno 2013, n. 159.

⁽²⁹⁹⁾ Cfr. Cass. civ., sez. I, 4 settembre 2012, n. 14785, alle cui motivazioni e conclusioni può farsi rinvio. Si rimanda, altresì, alla sentenza Cass. civ., sez. un., 14 aprile 2015, n. 10798, che

Per i debiti fuori bilancio derivanti da sentenze esecutive (art. 194, lett. a), TUEL), la sezione delle autonomie (deliberazione 21 novembre 2019, n. 27/QMIG) ha puntualizzato che il pagamento deve, sempre, essere preceduto dall'approvazione, da parte del Consiglio dell'ente locale, della deliberazione di riconoscimento. Sul punto, invece, alcune pronunce della magistratura contabile ⁽³⁰⁰⁾, in ragione dell'obbligatorietà del riconoscimento in parola (che viene imposto all'ente locale, anche nel *quantum*, dal titolo giudiziale), nonché in coerenza coi principi d'efficienza ed economicità dell'azione amministrativa e con l'interesse pubblico volto ad evitare sprechi di denaro pubblico (derivanti da eventuali ritardi nel riconoscimento da parte del Consiglio), avevano ritenuto possibile, per i competenti organi dell'ente locale (osservando predeterminate modalità, traenti fonte dalle regole contabili del d.lgs. n. 267/2000), procedere al pagamento dell'obbligazione derivante da un provvedimento giurisdizionale esecutivo anche prima della delibera consiliare di riconoscimento (fermo restando l'obbligo della pronta attivazione del procedimento di cui all'art. 194 TUEL, nonché quello d'includere la determinazione relativa al pagamento anticipato nella documentazione da trasmettere alla competente Procura della Corte dei conti, ex art. 23 legge n. 289 del 2002).

4.3.6. L'incidenza dei rapporti economico-finanziari con le società partecipate

La magistratura contabile, in sede di esame su bilanci e rendiconti degli enti locali, ha avuto modo, in più occasioni, di concentrare la propria analisi sul, necessario, equilibrio economico-patrimoniale che le società a socio pubblico devono perseguire, nonché sulla congrua definizione dei rapporti finanziari fra ente socio e società, a cui si collega il controllo che il primo deve esercitare nei confronti della seconda ⁽³⁰¹⁾, anche ex art. 147 TUEL ⁽³⁰²⁾.

si è pronunciata sui presupposti dell'azione di indebito arricchimento verso la pubblica amministrazione, anche locale, confermando l'orientamento esposto (nella fattispecie specifica non era applicabile *ratione temporis* l'art. 23 del decreto legge 66/1989, convertito con modificazioni dalla legge 144/1989, i cui contenuti precettivi, transitando per il d.lgs. 77/1995, sono poi confluiti nell'art. 191 del d.lgs. 267/2000), nonché alla sentenza delle medesime sezioni unite della Corte di Cassazione 26 novembre 2020, n. 26985.

⁽³⁰⁰⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Liguria, deliberazione 22 marzo 2018, n. 73/PAR.

⁽³⁰¹⁾ Può farsi rinvio, per esempio, a C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazioni 30 luglio 2015, n. 260/PRSE; id., 27 agosto 2015, n. 269/PRSE; id., 23 dicembre 2015, n. 481/PRSE.

⁽³⁰²⁾ Distinto logicamente, prima ancora che giuridicamente, è il c.d. "*controllo analogo*" (oggetto di regolamentazione normativa, sia da parte del codice dei contratti pubblici, cfr. artt. 5 e 192 del d.lgs. 50/2016, che dal testo unico sulle società pubbliche, cfr. art. 16 del d.lgs. 175/2016), legittimante l'affidamento diretto di appalti e concessioni. Pur potendo, nei presupposti di fatto, essere interferenti, la verifica dei requisiti del c.d. "*controllo analogo*" è funzionale alla, sola, valutazione della legittimità dell'affidamento diretto di un contratto alla società controllata, definita, in quanto tale, "*in house*" (con espressione che andrebbe rivista, alla luce dell'ampliamento delle possibilità di affidamento diretto consentite dall'art. 5 del d.lgs. 50/2016, in aderenza alle direttive europee del 2014, che rendono palese come il legislatore

Se l'amministrazione pubblica ricorre a soggetti terzi per perseguire i propri fini istituzionali ⁽³⁰³⁾, deve osservare particolari cautele al fine di garantire i generali principi di buon andamento (art. 97 Cost. e art. 1 legge 7 agosto 1990, n. 241), che debbono caratterizzare ogni tipo di esercizio di funzioni o di erogazione di servizi, e che vanno assunte non solo in sede costitutiva (con l'individuazione di un'adeguata dotazione patrimoniale), ma anche in fase esecutiva (con la stipula di un contratto di servizio congruo rispetto alle esigenze della collettività di riferimento). La scelta dello strumento societario dovrebbe, infatti, garantire un equilibrio di bilancio che non arrechi danno economico ai soci ⁽³⁰⁴⁾. Più precisamente, l'ente locale deve contemperare gli interessi di cui è portatore quale esponente della collettività di riferimento con l'esigenza di governare la spesa (mediazione che deve tradursi nell'equilibrio economico e finanziario dell'organismo partecipato ⁽³⁰⁵⁾). In particolare, un'errata impostazione del piano economico finanziario, o un manchevole esercizio delle prerogative di controllo nell'esecuzione dei contratti, possono determinare la lievitazione dei costi di produzione e arrecare danno al patrimonio dell'ente socio (che, al momento della costituzione, vi ha apportato il capitale). La strutturale incapacità della gestione caratteristica di coprire i costi della produzione si traduce, se protratta nel tempo, in una surrettizia copertura di passività attraverso il patrimonio netto, la cui progressiva erosione può essere utilizzata per dilazionare nel tempo l'intervento dei soci, fino al momento in cui diventa necessario coprire la perdita di bilancio (a causa dell'azzeramento del patrimonio) o adottare altre, più drastiche decisioni.

Quanto esposto assume maggiore pregnanza, come accennato, nell'ottica dei doveri imposti agli organi amministrativi dalla riforma dei controlli interni (approvata con il citato d.l. 174/2012, convertito dalla legge 213/2012),

comunitario, e poi nazionale, abbia fondato l'eccezione alle regole dell'evidenza pubblica non sull'*auto-produzione*, da parte della singola PA, ma sulla produzione mediante ricorso ad altri soggetti facenti parte del perimetro delle amministrazioni aggiudicatrici).

⁽³⁰³⁾ Cfr. artt. 2 e 13 TUEL, ribaditi, in materia di partecipazioni societarie, dall'art. 4 del d.lgs. 175/2016 (e, già in precedenza, dall'art. 3, comma 27, della legge 24 dicembre 2007, n. 244).

⁽³⁰⁴⁾ Si rinvia, per esempio, per l'abuso dello strumento societario, a C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 14 dicembre 2010, n. 1052/PRSE.

⁽³⁰⁵⁾ Per garantirlo, l'ente socio può provvedere in vari modi. La modalità fisiologica è la programmazione di un corrispettivo e/o di un contributo congruo (cfr. art. 192 d.lgs. 50/2016). Nel caso di servizi strumentali, quest'ultimo deve essere conforme ai costi di approvvigionamento, mentre, per i servizi pubblici locali, dato che il prezzo delle prestazioni viene pagato dagli utenti, deve essere tale da compensare anche l'eventuale costo sociale per la garanzia del servizio universale. Può essere opportuno ricordare come il testo unico delle società pubbliche, d.lgs. n. 50/2016, si sia fatto carico di adottare una definizione di "*servizi di interesse generale*" (art. 2, lett. h)), anche economici, individuandoli nelle "*attività di produzione e fornitura di beni o servizi che non sarebbero svolte dal mercato senza un intervento pubblico o sarebbero svolte a condizioni differenti in termini di accessibilità fisica ed economica, continuità, non discriminazione, qualità e sicurezza, che le amministrazioni pubbliche, nell'ambito delle rispettive competenze, assumono come necessarie per assicurare la soddisfazione dei bisogni della collettività di riferimento, così da garantire l'omogeneità dello sviluppo e la coesione sociale*".

che ha riformulato l'art. 147 TUEL prevedendo che gli enti locali, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, individuino, fra gli altri, strumenti e metodologie per verificare lo stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali attribuiti agli organismi gestionali esterni, nonché la loro efficacia, efficienza ed economicità. L'art. 147-*quater*, TUEL, riferito nello specifico alle società partecipate non quotate, puntualizza l'obbligo, da parte dell'ente socio, di definire un apposito sistema di controlli interni, in particolare finalizzandolo a rilevare i rapporti finanziari con la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa di quest'ultima, l'esecuzione dei contratti, la qualità dei servizi erogati ed il rispetto delle eventuali norme di finanza pubblica poste direttamente in capo alla società ⁽³⁰⁶⁾.

Tale tipologia di controllo interno è divenuta obbligatoria dal 2015 per gli enti locali con popolazione superiore ai 15.000 abitanti. Tuttavia, il controllo sugli equilibri finanziari, introdotto dall'art. 147, comma 2, lett. c), del TUEL, e disciplinato dal successivo art. 147-*quinquies*, impone a tutti gli enti locali, a prescindere dalla dimensione demografica, la valutazione degli effetti che si determinano, sul proprio bilancio, dall'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

4.3.6.1. *L'asseverazione dei reciproci debiti e crediti*

L'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011 ha prescritto l'inserimento, nella relazione sulla gestione da allegare al rendiconto degli enti territoriali, di una specifica attestazione sugli esiti della verifica dei crediti e dei debiti intercorrenti con i propri enti strumentali e società partecipate. La magistratura contabile ha avuto modo di occuparsi in più occasioni ⁽³⁰⁷⁾ della "*circolarizzazione*" in parola ⁽³⁰⁸⁾. In linea generale ⁽³⁰⁹⁾, il presente obbligo di allineamento contabile mira a rafforzare i principi di veridicità delle risultanze di bilancio, mediante il perseguimento di una simmetria nell'esposizione delle reciproche poste creditorie e debitorie intercorrenti con organismi strumentali e società partecipate. La corretta rilevazione delle ridette posizioni risulta funzionale, infatti, a salvaguardare gli equilibri finanziari, posto che attenua il rischio di emersione di passività latenti, suscettibili di tradursi in un esborso finanziario (come avviene nel caso di un debito sottostimato nella

⁽³⁰⁶⁾ Sulla base di tali informazioni, l'ente locale deve effettuare il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate, analizzare gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individuare le opportune azioni correttive, anche in riferimento ai potenziali squilibri economico-finanziari incidenti sul proprio bilancio.

⁽³⁰⁷⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazioni 11 novembre 2013, n. 479/PAR; id., 15 aprile 2014, n. 156/PAR; id., 16 novembre 2015, n. 426/QMIG.

⁽³⁰⁸⁾ Già imposta dall'art. 6, comma 4, del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 135.

⁽³⁰⁹⁾ Come sottolineato da C. conti, sez. reg. contr. Sicilia, deliberazione 18 dicembre 2013, n. 394/PAR.

contabilità dell'ente socio). La conciliazione delle posizioni debitorie e creditorie costituisce, inoltre, uno degli elementi alla base dell'attività di controllo interno sulle società partecipate (cfr. art. 147-*quater* del d.lgs. 267/2000) ed esprime uno dei principali sotto-parametri a cui le sezioni regionali devono conformare la propria attività di esame ai sensi dell'art. 148-*bis* TUEL (norma che impone di verificare che i rendiconti tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici e di servizi strumentali).

Per ulteriori aspetti interpretativi e applicativi sul punto si rinvia alla deliberazione della sezione delle autonomie della Corte dei conti 20 gennaio 2016, n. 2/QMIG.

4.3.6.2. Il fondo derivante da perdite delle società partecipate

Un ulteriore esempio di come la gestione economico-patrimoniale delle società partecipate possa incidere sull'equilibrio finanziario di un ente locale lo offre l'art. 21 del d.lgs. 175/2016 (di seguito, anche TUSP). La disposizione, riproducendo analoga norma precedente ⁽³¹⁰⁾, prescrive che, nel caso in cui società partecipate da amministrazioni locali comprese nel c.d. elenco ISTAT (ex art. 1, comma 3, legge 196/2009) presentino un risultato di esercizio negativo, gli enti soci, che adottano la contabilità finanziaria, devono accantonare nel bilancio dell'anno successivo, in apposito fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione ⁽³¹¹⁾.

L'importo accantonato a tale titolo può essere reso disponibile (*rectius*, utilizzato) nel caso in cui l'ente socio ripiani la perdita di esercizio, dismetta la partecipazione o la società sia posta in liquidazione ⁽³¹²⁾. Analoga liberazione del fondo (non per utilizzo, ma per riduzione) può essere effettuata

⁽³¹⁰⁾ Art. 1, commi 550 e seguenti, della legge n. 147/2013, il cui ambito di applicazione, di conseguenza, è stato limitato ad aziende speciali ed istituzioni (cfr. art. 27, comma 2, del d.lgs. n. 175/2016).

⁽³¹¹⁾ Nel caso, meno frequente (cfr. d.lgs. n. 267/2000 e n. 118/2011), in cui le "amministrazioni locali" adottino la contabilità civilistica, devono adeguare il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente all'aggiornata frazione del patrimonio netto della società. La norma precisa, inoltre, che, per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio da considerare è quest'ultimo e che, per quelle eroganti servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la sola differenza tra valore e costi della produzione, ai sensi dell'art. 2425 del codice civile.

⁽³¹²⁾ La norma non estende, letteralmente, la possibilità di liberare il fondo perdite in parola quando la società sia oggetto di una dichiarazione di fallimento o di altra procedura concorsuale in funzione liquidatoria (applicabili alle società controllate da enti pubblici, anche beneficiarie di affidamenti c.d. *in house*, cfr. art. 14, comma 1, d.lgs. n. 175/2016 e, in giurisprudenza, da ultimo, Cass., sez. I, 22 febbraio 2019, n. 4309). Tuttavia, il fondo potrebbe essere ridotto a seguito di un eventuale risultato gestionale positivo conseguente alla sopravvenienza attiva da stralcio concordatario dei crediti, omologato dal Tribunale (cfr. C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 21 dicembre 2020, n. 112/VSG).

nel caso in cui la perdita sia ripianata, in tutto o in parte, autonomamente dai soggetti partecipati (grazie ai successivi risultati positivi della gestione, con destinazione degli utili alla ricostituzione del patrimonio netto, in luogo della distribuzione ai soci) ⁽³¹³⁾.

Si tratta di un istituto diretto, da un lato, ad evitare che la mancata considerazione delle perdite eventualmente riportate da una società partecipata (o altro ente strumentale) possano incidere negativamente, ove necessari un ripiano finanziario da parte dell'amministrazione socio ⁽³¹⁴⁾, sui futuri equilibri di bilancio e, dall'altro, soprattutto, a indurre, indirettamente, a dismettere le società (o altri enti) in protratta perdita d'esercizio. L'obbligo di accantonare, nella parte spesa del bilancio dell'ente territoriale socio, un apposito fondo, parametrato alle perdite d'esercizio registrate dalla società partecipata (o da altro ente strumentale), a cui occorre fornire copertura con corrispondenti entrate (al fine di poter approvare, e mantenere, un bilancio di previsione in pareggio ⁽³¹⁵⁾), irrigidisce, simmetricamente ed indistintamente, la capacità di impegno di spesa dell'ente socio ⁽³¹⁶⁾ (fino al momento in cui, dismettendo la partecipazione o ripianando la perdita, l'ente locale può nuovamente espandere la capacità di spesa) ⁽³¹⁷⁾.

4.3.6.3. La concessione di finanziamenti alle società partecipate

Anche i presupposti ed i limiti entro i quali l'ente socio può, legittimamente, finanziare una società partecipata sono stati oggetto di vari pronunciamenti della magistratura contabile ⁽³¹⁸⁾. L'art. 2467 del codice civile disciplina i finanziamenti da parte dei soci di società a responsabilità limitata, ammettendoli nei casi in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata, emerga un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure una situazione finanziaria per la quale sarebbe ragio-

⁽³¹³⁾ La sezione regionale di controllo per la Sicilia (delib. 18 febbraio 2021, n. 25/PAR) ha sottolineato come la liberazione del fondo possa intervenire solo quando ha effettivamente luogo la copertura, da parte della società, delle perdite pregresse, ottenuta attraverso l'utilizzo delle proprie riserve, di successivi risultati positivi della gestione o di intervento dei soci.

⁽³¹⁴⁾ Nella ricorrenza dei presupposti di interesse pubblico, nonché dell'assenza di preclusioni normative, evidenziate in successivo paragrafo del presente capitolo.

⁽³¹⁵⁾ Cfr. artt. 162, comma 6, e 193 TUEL.

⁽³¹⁶⁾ A fine esercizio, confluenndo detto fondo nella quota accantonata del risultato d'amministrazione, diminuisce l'ammontare di eventuale avanzo libero, da poter applicare a copertura di spese in esercizi successivi. Ove diventi anche causa di emersione di un disavanzo d'amministrazione, impone l'adozione di tempestivi e adeguati provvedimenti di ripiano (cfr. artt. 187 e 188 TUEL, per gli enti locali; art. 42 d.lgs. n. 118/2011, per le regioni).

⁽³¹⁷⁾ Per approfondimenti può farsi rinvio a C. conti, sezione delle autonomie, deliberazione 24 febbraio 2015, n. 4/INPR, nonché alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo per l'Umbria 14 marzo 2017, n. 28/PAR, per il Veneto 5 febbraio 2017, n. 75/PRSP e 20 febbraio 2017, n. 111/PRSP, e per la Liguria, 12 ottobre 2018, n. 127/PAR.

⁽³¹⁸⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, 24 luglio 2014, n. 159/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 20 settembre 2012, n. 408/PRSE e id., 22 maggio 2012, n. 234/PRSE.

nevole un conferimento. La norma distingue, in particolare, i finanziamenti dei soci dai debiti che la società ha contratto ad altro titolo, postergando i primi alla soddisfazione degli altri creditori, ma soprattutto prevede una revocabilità di tipo assoluto dei rimborsi effettuati ai soci nell'anno che precede il fallimento. La *ratio* della disposizione è quella di contrastare la diffusa pratica di sostituire i versamenti in conto capitale con erogazioni a titolo di finanziamento, il cui vantaggio è rappresentato, per i soci, dal fatto che il titolo della restituzione risiede nel medesimo contratto (che crea un debito per la società), e non nel rapporto sociale. Per evitare, pertanto, un utilizzo strumentale del negozio, i finanziamenti dei soci vengono accostati, dal codice civile, agli apporti effettuati a titolo di conferimento (o a fondo perduto), ponendo, anche per essi, limitazioni alla restituzione ⁽³¹⁹⁾.

Tali regole si applicano, altresì, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 2497-*quinquies* c.c., per le società di capitale soggette all'altrui direzione e coordinamento, anche ai finanziamenti effettuati da chi esercita tale potere ⁽³²⁰⁾.

Per quanto riguarda, invece, le società per azioni (in assenza della ricorrenza dei presupposti della direzione e coordinamento), un primo orientamento, muovendo dal dato letterale, evidenzia che quando il legislatore ha inteso estendere l'ambito di operatività delle norme a qualsiasi tipo di società, vi ha provveduto in maniera espressa (come dimostrato, per esempio, dall'esposto art. 2497-*quinquies* c.c.). L'art. 2467 c.c. costituirebbe, invece, una disposizione eccezionale, funzionale al soddisfacimento dei creditori delle società a responsabilità limitata, non applicabile, in via analogica, alle società per azioni. In base ad un secondo orientamento, la postergazione costituirebbe, al contrario, un principio generale di corretto funzionamento dell'impresa, che deve operare anche con riferimento alle società per azioni se, per le specifiche caratteristiche del caso concreto, il socio finanziatore non può essere considerato un mero investitore, ma riveste una posizione influente all'interno della società, che gli consente di condizionarne la politica gestionale ⁽³²¹⁾.

⁽³¹⁹⁾ La norma codicistica si pone nel filone delle disposizioni volte a contrastare la cosiddetta sottocapitalizzazione delle imprese. L'art. 2647 del codice civile, coordinato con il mantenimento della soglia minima del capitale sociale delle società a responsabilità limitata e l'ampliamento delle forme mediante le quali è possibile procedere alla relativa sottoscrizione, induce a ritenere che, per il legislatore, al crescere del fabbisogno finanziario, resta preferibile dotare la società di adeguate risorse proprie, piuttosto che ricorrere ad apporti nella forma della concessione di finanziamenti.

⁽³²⁰⁾ Trattasi di situazione che ricorre, in virtù della presunzione posta dall'art. 2497-*sexies* c.c., nel rapporto fra un ente locale e una società interamente partecipata, in particolare se soggetta al c.d. "controllo analogo" legittimante l'affidamento diretto di appalti e concessioni.

⁽³²¹⁾ Quest'ultimo orientamento ha trovato conferma in una pronuncia dei giudici di legittimità (Cass. civ., sez. I, 7 luglio 2015, n. 14056; seguita da Trib. Milano 28 luglio 2015), in cui è stato chiarito che la questione dell'applicabilità dell'art. 2467 c.c. alle società per azioni non può essere risolta prendendo a riferimento astratti modelli di società, poiché ad essi possono corrispondere realtà economiche molto diverse. È necessario, pertanto, valutare, in concreto, la conformazione effettiva di ciascuna specifica compagine sociale. Conseguentemente, l'art.

Premesso quanto sopra, nel caso in cui un ente locale opti, ricorrendo i presupposti previsti, per l'erogazione di un finanziamento, quest'ultimo deve essere trattato in maniera conforme alla causa economica di attribuzione⁽³²²⁾. Di conseguenza, non appare nella disponibilità degli amministratori la possibilità di pattuire l'assenza di interessi (come possibile, invece, nella prassi fra soci privati), che, inoltre, devono essere congrui al rischio che l'ente locale assume ed ai parametri di mercato⁽³²³⁾. Va ricordato, in proposito, che la mancata esazione di crediti scaduti costituisce un flusso finanziario, indiretto, che l'ente locale concede alla propria società partecipata⁽³²⁴⁾. Tale comportamento potrebbe integrare, nella ricorrenza dei relativi presupposti, anche una modalità elusiva del precetto dettato dall'art. 14, comma 5, del d.lgs. 175/2016, che limita il "soccorso finanziario" degli enti pubblici verso le società partecipate. Detta norma esprime, infatti, un principio generale di trasparenza che deve presidiare i rapporti finanziari fra ente socio e società, e di divieto di improprio sovvenzionamento del primo nei confronti della seconda. In tale ottica, la mancata riscossione di un credito da parte dell'ente socio, in disparte gli eventuali potenziali profili di responsabilità amministrativo-contabile, costituisce una forma indiretta di finanziamento⁽³²⁵⁾.

4.3.6.4. La prestazione di garanzie a favore di società partecipate

La concessione di garanzie da parte degli enti locali, come esaminato in precedente paragrafo, oltre ad esporre a eventuali esborsi in caso di escussione delle rate del credito garantito (eventualità che interessa i futuri equilibri di bilancio, per prevenire la quale è opportuno accantonare apposite risorse nei fondi per passività potenziali⁽³²⁶⁾) incide, per scelta legislativa, anche sulla capacità di indebitamento (cfr. artt. 204 e 207 TUEL⁽³²⁷⁾) e soggiace ai medesimi limiti imposti dall'art. 119, comma sesto, Cost., secondo cui

2467 c.c. è stato ritenuto applicabile anche ai finanziamenti effettuati dai soci a favore di s.p.a. di modeste dimensioni o comunque con compagine sociale ristretta.

⁽³²²⁾ Cfr., sul punto, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 2 febbraio 2016, n. 23/PRSE.

⁽³²³⁾ Anche perché il socio, come visto, una volta concesso il finanziamento, è posto in una posizione peggiore rispetto agli altri creditori, in quanto postergato ed esposto al rischio di revoca del rimborso se la società fallisce entro un anno (cfr. art. 2647 c.c.).

⁽³²⁴⁾ Si rinvia, per maggiori dettagli, a C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 12 giugno 2013, n. 272/PRSE e id., 28 giugno 2012, n. 308/PRSE, nonché C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 9 ottobre 2015, n. 72/PRSE.

⁽³²⁵⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 4 febbraio 2014, n. 35/PRSP e id., 17 ottobre 2012, n. 435/PRSE.

⁽³²⁶⁾ Cfr. art. 167, comma 3, d.lgs. n. 267/2000 e paragrafo 5.5 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011.

⁽³²⁷⁾ Secondo C. conti, sezione delle autonomie, 9 novembre 2015, n. 30/QMIG, l'esclusione, dal calcolo dei limiti di indebitamento, delle rate sulle garanzie prestate dagli enti territoriali è consentita, nel rispetto dell'art. 207 TUEL (e, per le regioni, dell'art. 62, comma 6, del d.lgs. 118/2011), solo nelle ipotesi di accantonamento dell'intero importo del debito garantito.

il ricorso al debito si giustifica esclusivamente per il finanziamento di spese di investimento ⁽³²⁸⁾.

Trattandosi di operazione correlata alla realizzazione di investimenti, si applica, altresì, il paragrafo 4.152 del regolamento UE n. 549/2013, c.d. SEC 2010, i cui contenuti sono trasfusi nell'art. 3, commi 17 e 18, legge 350/2003 ⁽³²⁹⁾. La sezione delle autonomie della Corte dei conti, nella deliberazione 9 novembre 2015, n. 30/QMIG, ha precisato, inoltre, che i soggetti destinatari del rilascio di garanzie devono essere individuati con riguardo alla finalità degli investimenti finanziati (elencati nel citato art. 3, comma 18, della legge 350/2003), indipendentemente dal possesso dei requisiti del c.d. *"in house"* oppure dalla loro inclusione nell'elenco ISTAT (cfr. art. 207 TUEL) ⁽³³⁰⁾.

Alcune sezioni regionali hanno avuto anche modo di soffermarsi sui presupposti, ed i limiti, prescritti per il rilascio di garanzie, non personali (uni-

⁽³²⁸⁾ Va ricordato il divieto di rilasciare garanzie a favore di società partecipate non quotate con perdite reiterate per tre esercizi consecutivi (art. 14, comma 5, del d.lgs. 175/2016; e, in precedenza, art. 6, comma 19, d.l. 78/2010), che, per C. conti, sez. autonomie, 9 novembre 2015, n. 30/QMIG, costituisce applicazione concreta dei principi di finalizzazione delle garanzie all'incremento del patrimonio della società garantita (e, indirettamente, dell'ente locale socio), posto che la prestazione a favore di società economicamente decotte rischia di esporre l'ente socio, oltre a dover onorare il mutuo contratto dalla società, anche alla perdita dell'incremento patrimoniale a cui quest'ultimo era finalizzato (per il rischio di aggressione da parte di altri creditori).

⁽³²⁹⁾ Il precetto costituzionale, posto dall'art. 119, comma sesto, della Carta fondamentale, rivolto espressamente ai soli enti territoriali, è stato esteso (cfr. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 11 agosto 2016, n. 223/PRSE) anche alle società interamente partecipate da enti locali, in particolare di quelle c.d. *"strumentali"*, che, in base a quanto affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza 1° agosto 2008, n. 326, espletano *"attività amministrativa in forma privatistica"* (sul punto, anche Cons. Stato, Ad. Plenaria, 4 agosto 2011, n. 17). Una conferma di tale assunto si trae dall'art. 3, comma 16, della legge 350/2013, che, nel definire le nozioni di *"indebitamento"* e *"investimento"*, rilevanti ai fini dell'applicazione della citata regola costituzionale, esclude dall'ambito soggettivo di diretta applicazione le sole società gerenti servizi pubblici locali, non quelle strumentali (distinzione non censurata nella sentenza Corte Cost., 16 dicembre 2004, n. 425). Di conseguenza, se le risorse ricavate da un mutuo contratto da una società c.d. *strumentale* non sono finalizzate solo al pagamento di spese di investimento, ma anche correnti, tutto il contratto può essere dichiarato nullo per contrasto con la regola costituzionale (cfr. art. 30, comma 15, della legge 289/2002, norma che associa, alla descritta sanzione civilistica, una specifica responsabilità sanzionatoria a carico degli organi precedenti degli enti territoriali che ricorrono ad indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento).

⁽³³⁰⁾ Il rilascio di garanzie per finalità non previste dalla legge risulta stigmatizzato in varie pronunce delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti. Per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazione 29 settembre 2012, n. 408/PRSE, ha sottolineato che la legge disciplina puntualmente la possibilità di rilascio di fidejussioni da parte di un ente locale a favore di società partecipate, ponendovi dei limiti sostanziali (assunzione di mutui destinati a spesa d'investimento), quantitativi (un quinto del tetto posto dal precedente art. 204 TUEL) e temporali (rate di ammortamento da corrispondersi sino al secondo esercizio finanziario successivo a quello dell'entrata in funzione dell'opera). Pertanto, la garanzia non può coprire il pagamento, a favore di un appaltatore, degli eventuali maggiori costi sostenuti dalla società garantita per la realizzazione e ultimazione di un'opera pubblica (in questo caso, la fideiussione non garantirebbe il mutuo contratto per il finanziamento, ma il pagamento degli stati d'avanzamento lavori da parte della società all'impresa realizzatrice).

che previste dal TUEL), ma reali, a favore di società partecipate ⁽³³¹⁾. Il pegno, quale garanzia reale tipica che, in caso di mancato adempimento da parte del debitore, conferisce al creditore il diritto di vendere il bene e soddisfarsi con il ricavato, con preferenza rispetto ad altri, del solo bene costituito in garanzia (artt. 2787, 2796 e 2797 c.c.), a differenza della fideiussione, non espone al rischio di aggressione l'intero patrimonio del garante. Al riguardo, la Corte dei conti aveva avuto modo di sottolineare, anteriormente alle novelle apportate dal d.lgs. 126/2014, la natura dispositiva, e non imperativa, dell'art. 207 TUEL ⁽³³²⁾. Le ridette conclusioni vanno oggi riviste, posto che il d.lgs. 126/2014, da un lato, ha modificato l'art. 152 del TUEL omettendo il richiamo, fra le norme derogabili dai regolamenti interni di contabilità, all'art. 207 TUEL (che disciplina il rilascio di fideiussioni) e, dall'altro, in quest'ultima norma, ha inserito un comma 4-bis in base al quale *“con il regolamento di contabilità l'ente può limitare la possibilità di rilasciare fideiussioni”*, prospettando l'impossibilità di integrazioni ampliative ⁽³³³⁾.

La magistratura contabile ha esaminato, altresì, la fattispecie del rilascio di garanzie reali da parte di società partecipate ⁽³³⁴⁾.

Il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (paragrafo 5.5. dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011) disciplina, infine, le modalità di contabilizzazione delle garanzie prestate dagli enti a favore di terzi. Rimandando per l'esposizione puntuale del principio al testo normativo (nonché a quanto esposto in precedente paragrafo del presente capitolo) si sottolinea come la disciplina sia incentrata sull'esigenza di prevenire il rischio di futura ed improvvisa incidenza di eventuali escussioni sugli equilibri di bilancio.

4.3.6.5. Il divieto di soccorso finanziario a società in protratta perdita d'esercizio

Altra norma che regola i rapporti finanziari fra ente socio e società partecipate è costituita dal già citato art. 14, comma 5, del d.lgs. 175/2016, che, facendo seguito ad analoga disposizione precedente ⁽³³⁵⁾, prescrive che le

⁽³³¹⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazione 3 ottobre 2013, n. 409/PAR.

⁽³³²⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazioni 4 febbraio 2010, n. 92/PAR, 26 luglio 2010, n. 823/PAR e 21 settembre 2010, n. 874/PAR.

⁽³³³⁾ Le limitazioni poste dal d.lgs. 126/2014 si prestano a una duplice lettura. Da un lato, di escludere la possibile concessione di altre forme di garanzia differenti dalla fideiussione (in tale ottica l'art. 207 TUEL sarebbe norma di diritto pubblico, limitante la capacità di agire degli enti locali). Dall'altro, proprio perché si riferisce al solo contratto tipico di fideiussione, e non ad altre garanzie, personali o reali, appare possibile, in aderenza alla regola generale posta dall'art. 1, comma 1-bis, legge 241/1990, procedere al relativo rilascio.

⁽³³⁴⁾ In questo caso la valutazione non attiene alla diretta concessione di una garanzia da parte di un ente locale (per la regolamentazione della cui fattispecie vengono in soccorso gli artt. 204 e 207 TUEL), ma all'autorizzazione ad una società pubblica (magari prescritta dallo statuto) a rilasciare una garanzia (nello specifico, reale, per esempio pegno sulle azioni di una società a sua volta partecipata). Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazione 3 ottobre 2013, n. 409.

⁽³³⁵⁾ L'art. 6, comma 19, del d.l. 78/2010, convertito con modificazioni dalla legge 122/2010.

amministrazioni considerate pubbliche in virtù dei parametri statistico-economici previsti dal c.d. SEC 2010 (e, come tali, inserite nel c.d. elenco redatto dall'ISTAT ai sensi dell'art. 1, comma 3, della legge 196/2009) non possono, salvo quanto previsto dagli articoli 2447 e 2482-ter del codice civile, sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie, a favore di società partecipate (con esclusione di quelle quotate e degli istituti di credito), che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. La disposizione consente, in ogni caso, trasferimenti straordinari a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti, purché le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'autorità di regolazione di settore (ove esistente) e comunicato alla Corte dei conti, che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni ⁽³³⁶⁾.

Rinviando l'esame specifico della norma in discorso al capitolo del presente testo relativo ai controlli sulle società pubbliche, preme ricordare, in questa sede, come le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti abbiano precisato che anche l'esaminato obbligo di accantonamento a fondo perdite ⁽³³⁷⁾ non esime l'ente socio dalla dimostrazione, in caso di effettivo soccorso finanziario, della presenza di un interesse a mantenere la partecipazione nella società ⁽³³⁸⁾.

4.3.6.6. La gestione del personale in servizio presso le società a controllo pubblico

La ridetta analisi mira a verificare le modalità di controllo, da parte dell'ente socio, sulla gestione del personale delle società partecipate (in particolare, di quelle a controllo pubblico ⁽³³⁹⁾) sia sotto il profilo dell'attivazione di adeguate procedure concorsuali prodromiche alle assunzioni (cfr. art. 19, commi 2-4, d.lgs. 175/2016 ⁽³⁴⁰⁾) che dell'adozione di direttive atte a ren-

⁽³³⁶⁾ C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, delibera 29 novembre 2018, n. 133/PRSE, ha sottolineato come anche il finanziamento di una fondazione di partecipazione debba avvenire all'interno di una cornice convenzionale che giustifichi i contributi pubblici erogati (qualificabili, in assenza, come meri interventi a copertura di perdite).

⁽³³⁷⁾ Art. 21, d.lgs. 175/2016 e, per aziende speciali e consorzi, art. 1, commi 551 e seguenti, legge 147/2013.

⁽³³⁸⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 30 luglio 2015, n. 260/PRSE, 21 dicembre 2016, n. 410/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 2 marzo 2017, n. 24/PAR e 18 aprile 2017, n. 42/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, 17 giugno 2015, n. 99/PRSE.

⁽³³⁹⁾ Per la relativa individuazione può farsi rinvio, a C. conti, SS.RR. contr., 20 giugno 2019, n. 12/QMIG, nonché a C. conti, SS.RR. spec. comp., 22 maggio 2019, n. 16/EL, e 29 luglio 2019, n. 25/EL. Si rimanda, altresì, agli approfondimenti contenuti nel capitolo 11 del presente testo dedicato ai "Controlli sulle partecipazioni pubbliche".

⁽³⁴⁰⁾ Art. 19, commi 2, 3, e 4, d.lgs. n. 175/2016:

"2. Le società a controllo pubblico stabiliscono, con propri provvedimenti, criteri e modalità

dere congruo il rapporto fra costi per il personale e contratto di servizio (cfr. art. 19, commi 5-7, d.lgs. 175/2016 ⁽³⁴¹⁾), nonché, infine, del corretto espletamento delle procedure di ricollocamento del personale giudicato in esubero ⁽³⁴²⁾, anche a seguito dei processi di razionalizzazione avviati in aderenza all'art. 1, commi 611 e 612, legge 190/2014 e proseguiti ai sensi degli artt. 24 e 20 del d.lgs. n. 175/2016.

In particolare, possono incidere sui rapporti economico-finanziari fra socio e società partecipata, in termini di riduzione degli oneri derivanti dal contratto di servizio, le direttive da adottare ai sensi dell'art. 19, comma 5, TUSP per contenere i costi di funzionamento e, in particolare, quelli per il personale. La norma indicata rivede, in senso maggiormente flessibile, la disciplina dei limiti agli oneri per il personale di società controllate da enti pubblici, incentivando comportamenti autonomi, ma responsabili, da parte di ente socio e società controllata ⁽³⁴³⁾. Nello specifico, come già chiari-

per il reclutamento del personale nel rispetto dei principi, anche di derivazione europea, di trasparenza, pubblicità e imparzialità e dei principi di cui all'articolo 35, comma 3, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. In caso di mancata adozione dei suddetti provvedimenti, trova diretta applicazione il suddetto articolo 35, comma 3, del decreto legislativo n. 165 del 2001.

3. I provvedimenti di cui al comma 2 sono pubblicati sul sito istituzionale della società. In caso di mancata o incompleta pubblicazione si applicano gli articoli 22, comma 4, 46 e 47, comma 2, del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33.

4. Salvo quanto previsto dall'articolo 2126 del codice civile, ai fini retributivi, i contratti di lavoro stipulati in assenza dei provvedimenti o delle procedure di cui al comma 2, sono nulli. Resta ferma la giurisdizione ordinaria sulla validità dei provvedimenti e delle procedure di reclutamento del personale”.

⁽³⁴¹⁾ Art. 19, commi 5, 6 e 7, d.lgs. n. 175/2016:

“5. Le amministrazioni pubbliche socie fissano, con propri provvedimenti, obiettivi specifici, annuali e pluriennali, sul complesso delle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale, delle società controllate, anche attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale e tenuto conto di quanto stabilito all'articolo 25, ovvero delle eventuali disposizioni che stabiliscono, a loro carico, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale, tenendo conto del settore in cui ciascun soggetto opera.

6. Le società a controllo pubblico garantiscono il concreto perseguimento degli obiettivi di cui al comma 5 tramite propri provvedimenti da recepire, ove possibile, nel caso del contenimento degli oneri contrattuali, in sede di contrattazione di secondo livello.

7. I provvedimenti e i contratti di cui ai commi 5 e 6 sono pubblicati sul sito istituzionale della società e delle pubbliche amministrazioni socie. In caso di mancata o incompleta pubblicazione si applicano l'articolo 22, comma 4, 46 e 47, comma 2, del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33”.

⁽³⁴²⁾ In proposito, l'art. 25 del d.lgs. 175/2016, rubricato “Disposizioni transitorie in materia di personale”, aveva imposto alle società a controllo pubblico di procedere, entro il 30 settembre 2017, ad una ricognizione straordinaria del personale in servizio, per individuare eventuali eccedenze, normando la relativa procedura. La medesima ricognizione è stata disposta, entro il 30 settembre di ciascuno degli anni 2020, 2021 e 2022, dall'art. 1, co. 10-novies, d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, conv., con modif., dalla l. 28 febbraio 2020, n. 8.

⁽³⁴³⁾ A fronte dell'adozione delle ridette direttive da parte dell'ente pubblico socio (autonomamente responsabile in caso di mancata o inadeguata formalizzazione), il successivo comma 6 prevede che “le società a controllo pubblico garantiscono il concreto perseguimento degli obiettivi di cui al comma 5 tramite propri provvedimenti da recepire, ove possibile, nel caso del contenimento

to dalla giurisprudenza in sede di esame del precedente citato art. 18 del d.l. 112/2008 ⁽³⁴⁴⁾ (avente, dopo le novelle apportate nel tempo, una formulazione simile), non contiene richiami diretti alle norme di finanza pubblica che valgono per le spese, complessive o individuali, del personale dipendente da enti locali ⁽³⁴⁵⁾ o per le assunzioni ⁽³⁴⁶⁾. La politica legislativa dell'estensione, alle assunzioni ed ai costi del personale di società pubbliche, delle regole finanziarie valevoli per l'ente socio era stata fatta propria, per un breve periodo, dal legislatore ⁽³⁴⁷⁾, che, tuttavia, in seguito, ha dovuto constatare le indubbie difficoltà applicative rilevate nella prassi ⁽³⁴⁸⁾ e giunte all'esame della giurisprudenza ⁽³⁴⁹⁾.

L'attuale sistema normativo prescrive, pertanto, al socio pubblico di fornire direttive alla società, in materia di limitazione delle assunzioni e dei costi per il personale, coerenti al contratto di servizio stipulato. In funzione delle attività erogate (agli utenti o al medesimo ente socio), mutabili nel corso del tempo, nonché della fase di vita sociale. Tali indicazioni, di conseguenza, possono imporre determinati comportamenti ad una società e differenti ad un'altra ⁽³⁵⁰⁾. Naturalmente, rimane ferma la responsabilità (anche,

degli oneri contrattuali, in sede di contrattazione di secondo livello". La disposizione estende a tutte le società a controllo pubblico quanto già prescritto, per quelle controllate da enti territoriali, dall'art. 18, comma 2-bis, del già citato decreto legge 112/2008, in particolare come riformulato dal decreto legge 66/2014, convertito dalla legge 89/2014. Anche quest'ultima disposizione, oggi limitata ad aziende speciali e istituzioni (cfr. art. 27, comma 1, d.lgs. 175/2016), nell'attuale formulazione, prevede che l'ente controllante, tenuto anche conto delle disposizioni che stabiliscono, a suo carico, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale, definisca specifici criteri e modalità di attuazione del principio di contenimento dei costi del personale, considerando il settore in cui ciascun soggetto opera. Le aziende speciali e le istituzioni, a loro volta, devono adottare tali indirizzi con propri provvedimenti e, nel caso del contenimento degli oneri contrattuali, mediante recepimento in sede di contrattazione di secondo livello.

⁽³⁴⁴⁾ Si rinvia, per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lazio, 18 giugno 2015, n. 128 e C. conti, sez. reg. contr. Toscana, 7 gennaio 2015, n. 1.

⁽³⁴⁵⁾ Si pensi all'obbligo di contenimento della spesa storica per il personale, posto dall'art. 1, commi 557 e seguenti, della legge 296/2006. Non è stato neppure riprodotto l'obbligo di consolidamento dei costi del personale della società con le corrispondenti spese impegnate dall'ente locale socio (cfr. previgente art. 76, comma 7, del citato decreto legge 112/2008, abrogato dall'art. 3, comma 5, del citato decreto legge 90/2014).

⁽³⁴⁶⁾ Contenute, da ultimo, nell'art. 33, commi 1-bis e 2, del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, conv. con modif. dalla l. 28 giugno 2019, n. 58.

⁽³⁴⁷⁾ Cfr. previgente art. 25 decreto legge 1/2012, convertito con modificazioni dalla legge 27/2012.

⁽³⁴⁸⁾ Si pensi al caso in cui, a seguito di un auspicabile processo di accorpamento delle partecipazioni societarie detenute da un ente pubblico, la società incorporante debba comunque osservare un tetto di spesa storica al personale o all'altrettanto emblematica ipotesi dell'affidamento ad una società di un nuovo servizio, in precedenza erogato internamente o acquistato sul mercato.

⁽³⁴⁹⁾ Si rinvia, per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 23 aprile 2012, n. 147/PAR; id., 17 ottobre 2013, n. 447/PAR e id., 17 gennaio 2014, n. 22/PAR.

⁽³⁵⁰⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 8 settembre 2017, n. 80/PAR.

se del caso, erariale) di amministratori e dirigenti dell'ente in caso di emanazione di direttive non coerenti con il contratto di servizio (che, in quanto finanziato, direttamente o indirettamente, dal medesimo ente socio o dalla collettività di utenti, impone il rispetto dei principi di c.d. legalità finanziaria). In modo analogo, sono responsabili amministratori e dirigenti della società a controllo pubblico in caso di mancato recepimento, nei propri atti interni e/o nella contrattazione integrativa di secondo livello, delle indicazioni suggerite o imposte dall'ente socio ⁽³⁵¹⁾.

Adeguate controllo deve essere effettuato, altresì, sugli eventuali processi di reinternalizzazione del personale in servizio presso società a controllo pubblico. Il comma 8 dell'art. 19 del TUSP si preoccupa di disciplinare una procedura, finora non oggetto di espressa considerazione da parte del legislatore (ma regolata dalla giurisprudenza, anche contabile, facendo applicazione analogica di altre norme ⁽³⁵²⁾ o di principi di carattere generale ⁽³⁵³⁾), estremamente rilevante in funzione della riduzione dei complessivi oneri per il personale del "*gruppo amministrazione pubblica*", nonché dell'effettiva realizzazione dei processi di revisione, straordinaria e ordinaria, delle partecipazioni societarie (artt. 24 e 20 del d.lgs. 175/2016). Come l'esperienza ha insegnato, infatti, l'ostacolo principale alla dismissione di società pubbliche, pure ritenute non conformi alle missioni istituzionali dell'ente socio (o comunque gerenti servizi a costi elevati) è stato costituito dall'inadeguata presenza di "*ammortizzatori*" per il personale. Il costo politico e sociale dei licenziamenti è stato spesso superiore al beneficio derivante dalla dismissione della partecipazione e ne ha frenato, nella prassi applicativa, poi avallata dallo stesso legislatore ⁽³⁵⁴⁾, l'esecuzione ⁽³⁵⁵⁾.

L'art. 19, comma 8, del d.lgs. 175/2016 disciplina un processo uguale e contrario a quello che le pubbliche amministrazioni debbono adottare in se-

⁽³⁵¹⁾ Per un'applicazione può farsi rinvio alla sentenza della Corte dei conti, sez. giur. Sicilia, 1° settembre 2015, n. 778.

⁽³⁵²⁾ Cfr. art. 132 del d.P.R. n. 3/1957 e art. 3, comma 12, della legge 537/1993.

⁽³⁵³⁾ Può farsi rinvio alle motivazioni contenute in C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 18 settembre 2008, n. 68/PAR; id., 24 febbraio 2009, n. 41/PAR e id., 14 settembre 2010, n. 860/PAR.

⁽³⁵⁴⁾ Si pensi all'abrogazione, ad opera dell'art. 1, commi 561 e 562, della legge 147/2013, dei limiti quantitativi alla detenzione di società partecipate da enti locali, posti dai precedenti artt. 14, comma 32 del citato d.l. 78/2010 e dall'art. 4 dell'ugualmente citato d.l. 95/2012.

⁽³⁵⁵⁾ A tal fine non hanno giovato nemmeno alcune interpretazioni giurisprudenziali, ferme, a volte, ad un approccio formalistico, che, nel fuorviato intento di non pregiudicare obiettivi di finanza pubblica, ha ostacolato i processi di dismissione societaria, senza ottenere alcun beneficio in termini di minore spesa (che, a parità di costi complessivi per il personale del "*gruppo amministrazione pubblica*", avrebbe permesso, quantomeno, di ridurre quelli delle strutture societarie). Può farsi rinvio, per tutte, alle deliberazioni C. conti, SS.RR. contr. 15 aprile 2010, n. 8/QMIG; id. 2 febbraio 2012, n. 3/QMIG; id., 3 febbraio 2012, n. 4/QMIG, che hanno influenzato la produzione giurisprudenziale successiva, timidamente superata in alcune isolate pronunce (C. conti, sez. contr. autonomie, 4 febbraio 2016, n. 4/QMIG; C. conti., sez. reg. contr. Liguria, 14 dicembre 2015, n. 78/PAR).

de di costituzione della società, in aderenza all'art. 3, comma 30, della legge finanziaria 244/2007 ⁽³⁵⁶⁾), precetto che, fra l'altro, non viene abrogato dall'art. 28 del TUSP, continuando a dettare il comportamento che le PA devono tenere in sede di costituzione di una società (unitamente agli obblighi introdotti dagli artt. 4, 5, 6 e 7 del ridetto TUSP). La norma, inoltre, impone alle amministrazioni socie di non effettuare nuove assunzioni sino al riassorbimento delle unità di personale, già dipendenti a tempo indeterminato presso amministrazioni pubbliche (si noti bene, non presso la medesima PA socia ⁽³⁵⁷⁾), transitate alla società interessata dal processo di reinternalizzazione. In caso di società pluripartecipate, tale obbligo va imputato in capo a tutti gli enti pubblici che esercitano i poteri di controllo indicati alle lett. b) ed m) dell'art. 2 del d.lgs. n. 175/2016, che, ordinariamente, in virtù di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, *"influenzano le decisioni finanziarie e gestionali strategiche relative all'attività sociale"* ⁽³⁵⁸⁾.

Va, inoltre, precisato che, in base al suo contenuto, la norma si applica ai soli casi di internalizzazione del servizio. Non esplica efficacia, invece, nelle ipotesi in cui gli enti pubblici soci decidano di dismettere la società controllata per affidare l'erogazione del servizio ad un operatore sul mercato, previa gara pubblica. In questo senso depone, oltre che il tenore letterale (la norma, costituendo un limite alla capacità di agire degli enti pubblici, altrimenti libera ⁽³⁵⁹⁾), non può essere applicata oltre i casi ed i tempi da essa considerati ⁽³⁶⁰⁾), anche la *ratio legis*, tesa ad evitare (unitamente alla tutela dei dipendenti della società) un incremento della spesa del personale a livello di siste-

⁽³⁵⁶⁾ Art. 3, comma 30, legge n. 244 del 2007: *"Le amministrazioni che, nel rispetto del comma 27, costituiscono società o enti, comunque denominati, o assumono partecipazioni in società, consorzi o altri organismi, anche a seguito di processi di riorganizzazione, trasformazione o decentramento, adottano, sentite le organizzazioni sindacali per gli effetti derivanti sul personale, provvedimenti di trasferimento delle risorse umane, finanziarie e strumentali in misura adeguata alle funzioni esercitate mediante i soggetti di cui al presente comma e provvedono alla corrispondente rideterminazione della propria dotazione organica"*.

⁽³⁵⁷⁾ La precisazione è opportuna al fine di imporne l'osservanza, in caso di società pluripartecipate, a tutti gli enti soci. In sede di costituzione o di successiva adesione, alcuni enti, pur usufruendo dei servizi della società, e contribuendo finanziariamente e patrimonialmente a quest'ultima, potrebbero non aver trasferito, infatti, proprio personale. Inoltre, nel corso del tempo, la titolarità delle quote sociali potrebbe essere mutata, comportando che l'attuale *"amministrazione titolare di partecipazione di controllo"* non sia quella che ha conferito il personale, o tutto il personale, alla società.

⁽³⁵⁸⁾ La partecipazione di più enti locali alla medesima società è giustificata, ordinariamente, dalla necessità di affidare direttamente a quest'ultima appalti o concessioni, facoltà che richiede, come noto, quale presupposto, l'esercizio del c.d. *"controllo analogo congiunto"* (art. 2, comma 1, lett. d), TUSP e art. 5 del d.lgs. 50/2016. Di conseguenza, nelle situazioni prese in considerazione dall'art. 19, comma 8, TUSP, ove gli enti pubblici soci intendano sciogliere la società partecipata, internalizzando il relativo servizio, hanno tutti l'onere di riassorbire il personale in servizio già dipendente di pubbliche amministrazioni (e sono sottoposte al momentaneo divieto di assunzione).

⁽³⁵⁹⁾ Cfr. art. 1 legge 241/1990.

⁽³⁶⁰⁾ Cfr. art. 14 disposizioni preliminari al codice civile.

ma, che si verificherebbe se l'ente pubblico socio dovesse riassorbire il personale della società anche in caso di successiva esternalizzazione.

In quest'ultima ipotesi ai dipendenti della società a controllo pubblico, sia quelli assunti direttamente da quest'ultima che quelli in precedenza in servizio presso una PA, è applicabile, invece, l'art. 24, comma 9, del medesimo TUSP ⁽³⁶¹⁾ o, in difetto, gli ordinari ammortizzatori sociali previsti per l'impresa privata (come da espresso richiamo contenuto nell'art. 19 del medesimo d.lgs. 175/2016, al comma 1).

Il reale problema applicativo delle procedure tese al riassorbimento di personale già in servizio presso pubbliche amministrazioni risiede nel difficile rapporto con le regole di finanza pubblica. Il legislatore non ha avuto il coraggio di affrontare *funditus* il problema, e con gli incisi finali contenuti nell'art. 19, comma 8, del TUSP ⁽³⁶²⁾, ne aveva fortemente limitato la portata applicativa ⁽³⁶³⁾. Il decreto legislativo correttivo 16 giugno 2017, n. 100, si è fatto carico, in parte, delle esposte problematiche, aggiungendo un periodo finale al comma in esame (senza, peraltro, abrogare il periodo precedente) il quale prevede che la spesa per il riassorbimento del personale, già in precedenza dipendente dalle amministrazioni socie con rapporto di lavoro a tempo indeterminato, non rilevi nell'ambito delle facoltà assunzionali disponibili. Inoltre, per gli enti territoriali, la ridetta spesa non incide sul limite complessivo, posto dall'art. 1, comma 557-*quater*, della legge 296/2006, a condizione che venga fornita dimostrazione, certificata dall'organo di revisione economico-finanziaria, che le esternalizzazioni sono state effettuate nel rispetto degli adempimenti previsti dall'art. 6-*bis* del d.lgs. 165/2001 (disciplinante i presupposti per l'acquisto dall'esterno di servizi da parte di tutte le PA) ⁽³⁶⁴⁾ e, in particolare, di alcuni requisiti espressamente elencati (tra-

⁽³⁶¹⁾ Art. 24, comma 9, d.lgs. 175/2016: *"All'esclusivo fine di favorire i processi di cui al presente articolo, in occasione della prima gara successiva alla cessazione dell'affidamento in favore della società a controllo pubblico interessata da tali processi, il rapporto di lavoro del personale già impiegato nell'appalto o nella concessione continua con il subentrante nell'appalto o nella concessione ai sensi dell'articolo 2112 del codice civile"*.

⁽³⁶²⁾ *"Nel rispetto dei vincoli in materia di finanza pubblica e contenimento delle spese di personale"* e *"il riassorbimento può essere disposto solo nei limiti dei posti vacanti nelle dotazioni organiche dell'amministrazione interessata e nell'ambito delle facoltà assunzionali disponibili"*.

⁽³⁶³⁾ Infatti, il rispetto delle norme in materia di *"contenimento delle spese per il personale"*, imporrebbe agli enti locali di non superare quanto impegnato in media nel triennio 2011-2013 (cfr. art. 1, comma 557-*quater*, della legge 296/2006), aggregato in cui, tuttavia, non è consolidato anche il costo del personale in servizio presso le società controllate, ma solo quello dei *"soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente"* (cfr. comma 557-*bis*).

⁽³⁶⁴⁾ La disposizione, curiosamente, non richiama, invece, l'art. 3, commi 30-32, della legge n. 244/2007, che si riferisce, nello specifico, alle azioni di razionalizzazione delle dotazioni organiche da effettuare in caso di costituzione di società (disposizioni, peraltro, mantenute in vita dal d.lgs. 175/2016, che, invece, all'art. 28, comma 1, lett. f), ha abrogato svariati commi, precedenti e successivi, del ridetto art. 3 della legge 244/2007).

sferimento del personale in misura corrispondente alla funzione/servizio trasferito, con le correlate risorse stipendiali; dotazione organica dell'ente corrispondentemente ridotta; contrazione proporzionale dei fondi destinati alla contrattazione integrativa; spesa complessiva del personale ridotta in misura corrispondente a quella del personale trasferito) ⁽³⁶⁵⁾.

4.4. Il procedimento di controllo

La legge non contiene una precisa regolamentazione delle fasi, con rispettive competenze e modalità, in cui si articola il procedimento di controllo finanziario in esame. L'art. 148-*bis* del TUEL si limita a prevedere che le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi ed i rendiconti consuntivi degli enti locali, secondo le modalità previste dall'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 266/2005. A loro volta, le richiamate, già espresse, disposizioni prescrivono all'organo di revisione amministrativo-contabile di trasmettere alle competenti sezioni regionali della Corte dei conti una relazione-questionario sia sul documento previsionale che su quello consuntivo.

Il legislatore non prevede un termine entro il quale le ridette relazioni-questionario devono essere inviate, né una scadenza al potere/dovere della Sezione delle autonomie di definizione dei, preliminarmente necessari, criteri e linee guida. La prassi applicativa ha, tuttavia, tenuto conto dei termini normativi entro cui gli enti locali devono approvare i bilanci di previsione ed i rendiconti consuntivi ⁽³⁶⁶⁾. Appare evidente, infatti, che i questionari in parola debbano fare riferimento ai dati esposti in un documento contabile già approvato (che, come tale, è stato, di norma, esaminato dall'organo di revisione ⁽³⁶⁷⁾).

⁽³⁶⁵⁾ C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 8 novembre 2017, n. 310/PAR, ha avuto modo di evidenziare come le disposizioni contenute nell'esposto novellato articolo 19, comma 8, TUSP costituiscano un'espressa eccezione a precisi limiti di finanza pubblica (e non ad altri, non indicati). La ridetta disposizione, pertanto, non può essere estesa analogicamente (art. 14 preleggi al codice civile) anche alla fattispecie del riassorbimento di personale da aziende speciali o da altri organismi strumentali (per la diversa fattispecie della riassunzione da organismi gestionali esterni aventi natura di enti pubblici non economici, integrante una cessione del contratto fra PA, ai sensi dell'art. 30 del d.lgs. 165/2001, può farsi rinvio ai principi di diritto affermati in C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 13 maggio 2016, n. 149/PAR e id, 1° marzo 2016, n. 175/PAR; C. conti, sez. reg. contr. Emilia-Romagna, 27 luglio 2015, n. 126/PAR). L'art. 1, comma 872, della legge 205/2017 ha poi esteso le disposizioni degli articoli 19, comma 8, e 25 del d.lgs. 175/2016 anche ai dipendenti di consorzi e aziende speciali (artt. 31 e 114 del d.lgs. 267/2000), ma solo a quelle che, alla data di entrata in vigore del TUSP, risultavano già poste in liquidazione da parte delle amministrazioni pubbliche elencate nell'art. 1, comma 2, del d.lgs. 165/2001.

⁽³⁶⁶⁾ L'art. 151 del d.lgs. 267/2000 prescrive che il bilancio di previsione finanziario sia approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente ed il rendiconto consuntivo entro il 30 aprile dell'anno successivo.

⁽³⁶⁷⁾ Cfr. art. 239, comma 1, lett. b) e d), del d.lgs. 267/2000.

Maggiori problemi sono sorti per la definizione delle linee guida relative ai bilanci di previsione, in quanto questi ultimi, in aderenza alla facoltà prevista dall'art. 151, comma 1, del TUEL, hanno visto ricorrenti differimenti nei termini per l'approvazione⁽³⁶⁸⁾. Tali rinvii hanno reso difficoltosa la tempestiva redazione delle linee guida da parte della sezione delle autonomie⁽³⁶⁹⁾ (soprattutto a causa di un documento previsionale che, di fatto, riportava dati relativi ad una gestione in avanzato corso o quasi conclusa), nonché il conseguente esercizio dei poteri di controllo da parte delle sezioni regionali (che, di fatto, negli ultimi anni, è stato, relativamente ai bilanci di previsione, quasi assente⁽³⁷⁰⁾).

Nelle annuali deliberazioni di approvazione delle linee guida⁽³⁷¹⁾, inoltre, non viene specificato un termine entro il quale gli organi di revisione degli enti locali devono trasmettere la relazione-questionario alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, rimettendo, implicitamente, questa scelta alle determinazioni delle singole articolazioni territoriali. Queste ultime hanno individuato la ridetta scadenza, in alcuni casi, mediante un'apposita deliberazione⁽³⁷²⁾, mentre, in altre, la fissazione risulta avvenuta con decreto o mera nota del presidente della sezione (o con comunicazione all'interno del sistema informatizzato di acquisizione dei questionari).

Per quanto riguarda il contenuto, la sezione delle autonomie ha costantemente consentito alle sezioni regionali di adattare o integrare i quesiti e le tabelle contenute nelle annuali relazioni-questionario⁽³⁷³⁾, al fine di tener

⁽³⁶⁸⁾ Limitandosi all'ultimo quinquennio: nel 2017 al 31 marzo 2017, nel 2018 al 31 marzo 2018, nel 2019 al 31 marzo 2019, nel 2020 al 30 settembre 2020 (anche a seguito dell'emergenza sanitaria da Covid-19), nel 2021 al 31 luglio 2021.

⁽³⁶⁹⁾ Nel 2013 e nel 2014, per esempio, erano state adottate solo linee guida per orientare gli enti locali nel corso dell'esercizio provvisorio (cfr. sez. autonomie, 17 ottobre 2013, n. 23/INPR e id., 12 giugno 2014, n. 18/INPR). Per il 2015 e 2016 sono stati approvati i prescritti questionari (deliberazioni 30 novembre 2015, n. 32/INPR e id., 22 giugno 2016, n. 24/INPR). Per il 2017 si è tornati all'approvazione di mere linee guida di indirizzo, senza richiedere la redazione di un questionario (cfr. sezione autonomie, 23 giugno 2017, n. 14/INPR), mentre sia nel 2018 che nel 2019 e 2020 si è tornati all'approvazione di questionari (cfr. sezione autonomie, 26 aprile 2018, n. 8/INPR, 24 luglio 2019, n. 19/INPR e 28 maggio 2020, n. 8/INPR). Da ultimo, la delibera 12 aprile 2021, n. 2/INPR ha approvato, per i bilanci 2021-2023, delle linee guida finalizzate alla trasmissione, da parte dell'organo di revisione, di una relazione, a forma libera, sui principali aspetti della gestione finanziaria programmata.

⁽³⁷⁰⁾ Fatta salva la confluenza di eventuali richieste istruttorie e dell'accertamento di eventuali irregolarità nelle deliberazioni concernenti i rispettivi rendiconti consuntivi.

⁽³⁷¹⁾ Cfr., da ultimo, C. conti, sez. contr. autonomie, 12 aprile 2021, n. 7/INPR, per il rendiconto 2020, e 12 aprile 2021, n. 2/INPR, per il bilancio di previsione 2021-2023.

⁽³⁷²⁾ Per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Basilicata, 2 ottobre 2017, n. 51/INPR; id., sez. reg. contr. Sardegna, 14 settembre 2017, n. 66/INPR; id., sez. reg. contr. Campania, 6 giugno 2018, n. 74, e 12 febbraio 2019, n. 28; id., sez. reg. contr. Abruzzo, 11 dicembre 2020, n. 288/INPR; id., sez. reg. contr. Campania, 15 dicembre 2020, n. 128/INPR.

⁽³⁷³⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. autonomie, 31 marzo 2015, n. 13/INPR, sul rendiconto consuntivo 2014; C. conti, sez. autonomie, 20 giugno 2016, n. 22/INPR, sul rendiconto consuntivo 2015, e C. conti, sez. autonomie, 5 aprile 2017, n. 6/INPR sul rendiconto consuntivo

conto delle peculiarità territoriali ⁽³⁷⁴⁾ (fermo restando la compilazione nelle parti compatibili, e il relativo inoltro di tutte le informazioni mediante l'apposita banca dati informatizzata).

Un importante elemento di novità rispetto al passato è rappresentato dall'interlocuzione intervenuta fra la sezione delle autonomie ed i rappresentanti del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (Cndcec). Il ridetto confronto ha consentito di individuare spazi di semplificazione all'interno di un adempimento (la relazione sui risultati della gestione, compendiatati nel rendiconto) a cui i revisori dei conti sono tenuti sia in veste di organo di ausilio degli organi di indirizzo politico dell'ente locale (art. 239 TUEL), che per l'assolvimento dei compiti di raccordo operativo per l'esercizio dei poteri intestati alla magistratura contabile (art. 148-*bis* TUEL).

La sezione delle autonomie ha, tuttavia, chiarito, che resta inalterata la differenziazione tra la relazione che l'organo di revisione deve inviare alle sezioni regionali di controllo, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266/2005 (richiamato dall'art. 148-*bis* del TUEL) e quella che va trasmessa ai consigli degli enti locali, ai sensi dell'art. 239, comma 1, del TUEL, tanto per il profilo procedimentale (la relazione ai consigli precede l'approvazione del documento contabile; quella destinata alla Corte dei conti è successiva) che sostanziale (posto che il contenuto dei pareri sulle proposte di bilancio di previsione, relative variazioni e rendiconto comprendono tutti gli aspetti della gestione finanziaria, mentre il questionario della Corte si focalizza su alcuni temi, ritenuti centrali ai fini della stabilità finanziaria degli enti territoriali o della corretta tenuta della contabilità).

Il previo confronto, tuttavia, intende perseguire una maggiore sinergia tra la funzione di controllo interno e i controlli esterni intestati alla Corte dei conti, come previsto, peraltro, dall'art. 239, comma 2, TUEL, che, espressamente, vede l'organo di revisione dell'ente locale come soggetto destinatario, da parte della Corte dei conti, dei rilievi e delle decisioni assunte a tutela della sana gestione finanziaria dell'ente locale ⁽³⁷⁵⁾.

2016. Recentemente, invece, nelle citate deliberazioni di approvazione dei questionari per il rendiconto 2018 (n. 12/2019/INPR) e il preventivo 2019-2021 (n. 19/2019/INPR), la sezione delle autonomie non ha consentito espressamente una integrazione, salvo ribadire come il supporto operativo offerto dalle linee guida e dal relativo questionario non esaurisca gli ambiti di indagine delle sezioni regionali di controllo.

⁽³⁷⁴⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Valle d'Aosta, 29 novembre 2017, n. 19/INPR e id., 29 novembre 2017, n. 20/INPR; id., 21 settembre 2018, n. 17/2018/INPR; C. conti, sez. reg. contr. Sicilia, 25 settembre 2018, n. 169/INPR e 8 agosto 2019, n. 149/INPR.

⁽³⁷⁵⁾ Si tratta di una evoluzione in senso circolare dei rapporti fra l'organo di controllo interno e l'istituzione magistratuale preposta al controllo esterno che, peraltro, appare in linea con le nuove funzioni assunte dall'organo di revisione dell'ente locale, che, in particolare a seguito della rivisitazione del sistema di nomina (mediante sorteggio, cfr. art. 16, comma 25, decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148), si configura come organo tecnico di controllo al servizio non solo del committente (l'ente locale), ma dello Stato-comunità (nella prospettiva della concorrenza della sana e corretta gestione

La legge non offre ulteriori elementi di regolamentazione del procedimento istruttorio.

Tuttavia, l'art. 148-*bis* del TUEL, nel delinearne gli esiti, offre spunti interpretativi in ordine ai soggetti/organi verificati ed alla procedura da seguire. A fronte dell'adozione di una deliberazione che accerta squilibri economico-finanziari, mancata copertura di spese o violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, le sezioni regionali di controllo devono, infatti, in seguito, prendere formalmente atto dell'adozione, da parte degli enti, dei provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità ed a ripristinare gli equilibri di bilancio. Inoltre, l'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 148-*bis*, nel fondare il potere inibitorio in capo alle sezioni regionali (comportante la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria), individua, quale presupposto, oltre al giudizio negativo sui provvedimenti adottati, anche la mancata trasmissione di questi ultimi da parte degli enti locali interessati.

Il legislatore, pertanto, palesa come il soggetto sottoposto al controllo, e conseguentemente onerato del compito di adottare i provvedimenti correttivi, sia l'ente locale, non i suoi organi (politici, amministrativi o di revisione), che, tuttavia, in virtù del rapporto di immedesimazione organica, esprimono, nell'ambito della ripartizione delle competenze prevista dalla legge (in particolare, dal d.lgs. 267/2000), la volontà di quest'ultimo.

Di conseguenza, l'istanza istruttoria, da indirizzare all'organo di vertice politico (il sindaco per comuni e città metropolitane o il presidente per le provincie), dovrebbe essere sempre resa conoscibile all'organo di vertice amministrativo (il segretario o il direttore generale, ex artt. 97 e 108 TUEL) ed a quello di regolarità amministrativo-contabile (l'organo di revisione, ex art. 234 TUEL), anche se la richiesta investe le competenze di altri organi interni, in rapporto di maggiore prossimità con il chiarimento da fornire o il documento da acquisire (per es., responsabile del servizio economico e finanziario, ex art. 153 TUEL, o dell'ufficio personale, del servizio entrate tributarie, del provveditorato e lavori pubblici, ecc.).

In tale prospettiva, le istanze rivolte direttamente all'organo di revisione amministrativo-contabile (o, per esso, al suo presidente) dovrebbero essere limitate ai casi in cui il magistrato istruttore abbia bisogno di chiarimenti in ordine alle attestazioni o ai dati contenuti nel questionario, senza comportare la necessità di attingere alla documentazione amministrativa o di esprimere una valutazione su quest'ultima (essendo preferibile, in questi ca-

finanziaria dell'ente al conseguimento degli obiettivi propri della finanza pubblica allargata). Circa il sistema di nomina deve essere ricordato come il decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha previsto, all'art. 57-*ter*, che, in caso di organo collegiale, gli enti locali eleggano, a maggioranza assoluta dei membri, il componente con funzioni di presidente, scelto tra i soggetti validamente inseriti nella fascia più elevata del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'interno 15 febbraio 2012, n. 23.

si, in aderenza all'esposto principio di prossimità, rivolgere l'istanza al funzionario responsabile o, comunque, al segretario generale o al responsabile del servizio economico-finanziario ⁽³⁷⁶⁾). Altra ipotesi di diretto coinvolgimento dell'organo di revisione attiene alla prospettazione, da parte del magistrato istruttore, di inadempienze relative a obblighi posti dalla legge direttamente in capo a quest'ultimo (quali, per esempio, la tempestiva presentazione del questionario o l'avvenuto esercizio delle altre incombenze prescritte dalla normativa ⁽³⁷⁷⁾).

Va sottolineato, infatti, che il revisore dei conti di un ente locale costituisce, per volontà del legislatore, l'organo di controllo interno (munito, allo stato, di adeguata posizione di autonomia e indipendenza rispetto all'ente controllato ⁽³⁷⁸⁾) deputato a supportare e coadiuvare la magistratura contabile nelle attribuzioni di controllo, non l'oggetto di quest'ultimo (che, come palesato dall'art. 148-bis, in punto di competenza all'adozione delle misure correttive e di potenziale preclusione dei programmi di spesa, è rappresentato dalla gestione amministrativa, finanziaria e contabile dell'ente locale). L'organo di revisione economico-finanziaria, inoltre, non è legittimato ad esprimere, in occasione dell'interlocazione istruttoria o in adunanza pubblica, le motivazioni delle scelte negoziali, amministrative o contabili adottate dagli organi gestionali e politici dell'ente locale. Queste ultime devono essere espresse, in aderenza al principio di responsabilità personale per le attività compiute (artt. 28 e 97 Cost.), solo dagli organi (e, per essi, dalle persone fisiche che li presiedono *pro tempore*) a cui la legge attribuisce il potere di adottare predeterminati provvedimenti (il sindaco o il presidente ⁽³⁷⁹⁾, il Consiglio o la Giunta ⁽³⁸⁰⁾, il segretario o il direttore generale ⁽³⁸¹⁾, i dirigenti o funzionari preposti ⁽³⁸²⁾).

Per quanto concerne gli strumenti, anche coattivi, che il magistrato istruttore può utilizzare, soprattutto nel caso in cui sussista la necessità di acquisire elementi presso l'ente verificato (inadempiente all'invio dell'annuale questionario o a fornire la documentazione ed i chiarimenti richiesti), l'art. 16, comma 3, del d.l. 13 maggio 1991, n. 152, convertito dalla legge 12 luglio 1991, n. 203, prevede che la Corte dei conti, nell'esercizio delle sue attribuzioni

⁽³⁷⁶⁾ Come accennato in precedente paragrafo, l'art. 153, comma 6, TUEL attribuisce al responsabile del servizio finanziario uno specifico obbligo di segnalazione alla Corte dei conti (entro sette giorni dalla conoscenza dei fatti) nel caso in cui la gestione delle entrate o delle spese correnti possa pregiudicare gli equilibri del bilancio.

⁽³⁷⁷⁾ Cfr. art. 239 d.lgs. 267/2000.

⁽³⁷⁸⁾ Si rinvia, per il procedimento di nomina, all'art. 16, comma 25, d.l. 138/2011, convertito dalla legge 148/2011, nonché, da ultimo, anche all'art. 57-ter del d.l. n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla legge n. 157/2019.

⁽³⁷⁹⁾ Cfr. art. 50 d.lgs. 267/2000.

⁽³⁸⁰⁾ Cfr. art. 42 e 48 d.lgs. 267/2000.

⁽³⁸¹⁾ Cfr. artt. 97 e 108 d.lgs. 267/2000.

⁽³⁸²⁾ Cfr. artt. 109 e 153 d.lgs. 267/2000.

zioni, può disporre, anche a mezzo della Guardia di finanza, ispezioni ed accertamenti diretti presso ogni pubblica amministrazione ⁽³⁸³⁾. Inoltre, l'art. 2, comma 4, del decreto legge 453/1993, convertito dalla legge 19/1994, permette alla Corte dei conti, sempre senza distinguere in punto di attribuzioni, di delegare adempimenti istruttori ai funzionari degli enti pubblici e di avvalersi di consulenti tecnici ⁽³⁸⁴⁾.

La disciplina legislativa dettata in materia di esiti del controllo finanziario non fornisce indicazioni nemmeno in ordine al momento conclusivo della procedura, che può sfociare nell'adozione, da parte della competente sezione regionale, di una deliberazione in adunanza pubblica o in camera di consiglio. Non essendovi, infatti, regole procedurali predefinite per legge, si assiste, nella prassi, all'adozione di pronunce di accertamento sia previa discussione in adunanza pubblica, che con sola valutazione dei profili di fatto e di diritto in camera di consiglio ⁽³⁸⁵⁾. Di regola, l'adunanza pubblica appare necessaria quando è funzionale all'acquisizione di elementi utili alla formazione del convincimento del collegio, ulteriori rispetto a quelli ottenuti nel corso dell'istruttoria (come tali, già contenuti nel fascicolo processuale) oppure nei casi in cui, mediante la comparizione degli organi di vertice amministrativo (o, eventualmente, politici), risulta possibile riscontrare la documentazione o i chiarimenti forniti in sede istruttoria. L'adozione della procedura in camera di consiglio dovrebbe essere limitata ai casi in cui non vi sia alcuna esigenza di chiarimenti in punto di fatto, né da parte dell'ente locale né del suo organo di revisione, ma una mera valutazione, in punto di diritto, della documentazione contenuta nel fascicolo (relazione-questionario, risposte istruttorie e altri atti acquisiti) ⁽³⁸⁶⁾.

Nella prassi, inoltre, a seguito delle indicazioni provenienti dalla sezione delle autonomie, finalizzate a fornire orientamenti uniformi alle sezioni regionali di controllo in sede di repertorizzazione e pubblicazione delle pronunce adottate (funzionali anche ai fini della pubblicazione nella banca dati presente sul sito internet dell'Istituto) le deliberazioni aventi fonte nell'art. 148-

⁽³⁸³⁾ Potere attivato, per esempio, da C. conti, sez. reg. contr. Puglia, 23 ottobre 2017, n. 135/PRSP.

⁽³⁸⁴⁾ Va ricordato, in proposito, che l'art. 3, comma 8, della legge 20/1994 consente alla Corte dei conti, nell'esercizio delle attribuzioni di controllo sulla gestione, di richiedere alle amministrazioni, ed ai rispettivi organi di controllo interno, qualsiasi atto o notizia e di effettuare o disporre ispezioni e accertamenti diretti (potere, per esempio, utilizzato, in via analogica, in sede di controlli di legalità finanziaria, da C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 31 ottobre 2017, n. 301/PRSP).

⁽³⁸⁵⁾ Cfr., solo per fare alcuni esempi, C. conti, sez. reg. contr. Veneto, 10 gennaio 2017, n. 2/PRNO; id., 12 gennaio 2017, n. 18/PRSE; id., 12 gennaio 2017, n. 20/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 17 gennaio 2017, n. 1/PRSE; id., 1° febbraio 2017, n.13/PRSE; id., 17 gennaio 2017, n. 3/PRNO.

⁽³⁸⁶⁾ Analogo criterio discrezionale risulta suggerito dalla sezione delle autonomie in sede di valutazione dei piani di riequilibrio economico-finanziario di cui all'art. 243-bis TUEL (cfr. deliberazione 2 ottobre 2013, n. 22/QMIG).

bis del TUEL (e, in precedenza, nell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 266/2005) sono catalogate e archiviate secondo una triplice classificazione, evidenziata dai suffissi "PRNO", "PRSE" e "PRSP". La prima, PRNO ("*Deliberazioni senza osservazioni su esame delle relazioni ex art. 1, comma 166, l.266/2005*"), risulta utilizzata per procedere ad un'archiviazione collegiale dell'attività istruttoria condotta dal competente magistrato, anche eventualmente accompagnando le deliberazioni con suggerimenti tesi a migliorare la gestione contabile e finanziaria ⁽³⁸⁷⁾. La seconda, PRSE ("*Deliberazioni con segnalazioni al Consiglio su esame delle relazioni ex art. 1, comma 166, l. 266/2005 e per omesso invio delle relazioni*") risulta caratterizzare le deliberazioni che, a fronte dell'accertamento di irregolarità o illegittimità ⁽³⁸⁸⁾ (eventualmente accompagnate anche da segnalazione alla Procura della Corte dei conti o della Repubblica ⁽³⁸⁹⁾), non impongono l'adozione di misure correttive entro i 60 giorni previsti dall'art. 148-*bis* del TUEL (ma rimettono la verifica sul superamento della criticità rilevata in sede di esame della relazione-questionario sul successivo bilancio di previsione o rendiconto ⁽³⁹⁰⁾ oppure, facendo applicazione analogica dall'art. 3, comma 6, della legge 20/1994, chiedono all'amministrazione di relazionare in merito entro sei mesi ⁽³⁹¹⁾). La terza, PRSP ("*Pronuncia specifica ex art. 1, comma 168, l. 266/2005 – Deliberazioni in base ad art. 148-bis TUEL*" ⁽³⁹²⁾), viene utilizzata nel caso in cui, a fronte dell'accertamento di irregolarità finanziarie, la sezione regionale impone l'adozione di provvedimenti correttivi nel termine di 60 giorni prescritto dall'art. 148-*bis* TUEL, con potenziale preclusione dei programmi di spesa in caso di mancato o non conforme adempimento ⁽³⁹³⁾.

⁽³⁸⁷⁾ Cfr., solo per fare alcuni esempi, C. conti, sez. reg. contr. Veneto, 10 ottobre 2013, n. 284/PRNO; C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, 22 dicembre 2017, n. 258/PRNO; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 19 dicembre 2016, n. 376/PRNO; C. conti, sez. reg. contr. Trentino-Alto Adige, Trento, 20 dicembre 2017, n. 123/PRNO; C. conti, sez. reg. contr. Molise, 3 maggio 2017, n. 124/PRNO.

⁽³⁸⁸⁾ Si rinvia, solo per alcuni esempi, a C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 24 luglio 2017, n. 68/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 5 luglio 2017, n. 198/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, 28 novembre 2011, n. 281/PRSE.

⁽³⁸⁹⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 11 agosto 2016, n. 223/PRSE e id., 21 dicembre 2016, n. 410/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, 17 giugno 2015, n. 99/PRSE.

⁽³⁹⁰⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 10 settembre 2015, n. 65/PRSE e id., 20 luglio 2016, n. 77/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 19 aprile 2016, n. 120/PRSP; id., 14 dicembre 2016, n. 362/PRSE; id., 27 dicembre 2016, n. 425/PRSP e id., 7 giugno 2017, n. 179/PRSE.

⁽³⁹¹⁾ Per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 10 maggio 2010, n. 52/PRSP e id., 19 maggio 2011, n. 46/PRSP.

⁽³⁹²⁾ Si tratta di suffisso utilizzato anche per catalogare le deliberazioni di approvazione o diniego di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale, ex art. 243-*quater* TUEL, e quelle che possono sfociare nell'imposizione della dichiarazione di dissesto, ex art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011.

⁽³⁹³⁾ Per alcuni esempi, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 8 giugno 2017, n. 182/PRSP e

Trattasi, tuttavia, di indicazioni di massima, posto che, nella prassi, le catalogazioni utilizzate palesano criteri differenti, diversificati fra le varie sezioni regionali di controllo ⁽³⁹⁴⁾ e, a volte, all'interno della stessa sezione.

In punto di contenuto, e relativi destinatari, di una pronuncia di accertamento, va evidenziato, in primo luogo, come l'art. 148-*bis* del TUEL non contiene una norma simile a quella esplicitata nel comma 170 della legge n. 266/2005, che, in caso di inadempimento alla presentazione del questionario sul bilancio d'esercizio da parte dei collegi sindacali degli enti del Servizio sanitario nazionale, impone alla Corte dei conti di trasmettere apposita segnalazione alla regione interessata, affinché adottati i conseguenti provvedimenti. Anche in questa ipotesi, tuttavia, il legislatore, nel riferire l'inadempimento agli "enti" (del SSN), prospetta la possibilità che l'omissione (o il ritardo) nell'invio del questionario possa essere dovuto non a negligenza del collegio sindacale, ma alla mancata messa a disposizione a favore di quest'ultimo, da parte dei competenti uffici interni (*in primis*, contabilità e bilancio), dei dati e della documentazione necessaria.

Analoghe considerazioni possono essere effettuate, *mutatis mutandis*, per gli enti locali. Nel caso di omissione colpevole, da parte dell'organo di revisione ad un obbligo (di redazione e tempestivo invio) prescritto espressamente dalla legge, le sezioni regionali di controllo hanno la possibilità di segnalare l'inadempimento agli stessi enti locali (al fine di provocare l'eventuale adozione di provvedimenti di revoca, ex art. 235, comma 2, TUEL) ⁽³⁹⁵⁾. Inoltre, è opportuno inviare la pronuncia di accertamento dell'omesso invio anche al competente ordine professionale (trattandosi, in prevalenza, di professionisti iscritti al registro dei revisori contabili o a quello dei dottori commercialisti ed esperti contabili). Infine, è possibile segnalare l'inadempimento alla competente Prefettura, al fine di attivare l'eventuale esclusione dal registro da cui devono essere estratti mediante sorteggio i revisori (d.m. 15 febbraio 2012, n. 23) ⁽³⁹⁶⁾.

Nell'ipotesi in cui l'inadempimento permanga, la legge nulla dice circa le procedure di compilazione e di inoltro coattivo del questionario non redatto dall'or-

id., 8 novembre 2017, n. 310/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 21 dicembre 2016, n. 101/PRSP e id., 4 ottobre 2017, n. 82/PRSP.

⁽³⁹⁴⁾ Alcune sezioni regionali utilizzano il codice "PRSP" anche per catalogare deliberazioni che si limitano all'accertamento di illegittimità o irregolarità contabili, senza prescrivere l'adozione di misure correttive entro i sessanta giorni successivi (cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Puglia, 11 maggio 2017, n. 65/PRSP, id., 12 giugno 2017, n. 81/PRSP), ma il loro mero avvio (cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lazio, 28 novembre 2012, n. 78/PRSP), o si limitano ad un invito a rimuovere o a superare le criticità riscontrate (cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Veneto, 18 settembre 2017, n. 498/PRSP e id., 1° settembre 2017, n. 461/PRSP).

⁽³⁹⁵⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 13 giugno 2017, n. 192/PRSE; id., sez. reg. contr. Liguria, 27 marzo 2020, n. 31/PRSP.

⁽³⁹⁶⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Abruzzo, 31 maggio 2013, n. 43/PRSE, id., 31 maggio 2013, n. 44/PRSE e id., 31 maggio 2013, n. 45/PRSE.

gano di revisione. La sezione regionale della Corte dei conti può valutare, in questa ipotesi, l'assegnazione di un termine, con diffida formale, in caso di ulteriore inadempimento, ai sensi dell'art. 328 del codice penale ⁽³⁹⁷⁾. Infine, nel caso in cui la mancata trasmissione del questionario, da parte dell'organo di revisione, integri gli estremi dell'omissione rilevante ai fini del decorso del termine prescrizione in materia di responsabilità amministrativa (cfr. art. 1, comma 2, legge 20/1994), risulta doveroso effettuare specifica segnalazione alla competente Procura territoriale della Corte dei conti (cfr., artt. 51 e 52 del d.lgs. 174/2016).

Sempre desumendo il procedimento di controllo dal tenore letterale della norma che ne costituisce il fondamento ⁽³⁹⁸⁾, appare necessario che la convocazione in adunanza pubblica, mediante ordinanza presidenziale, alla quale è opportuno sia allegata la relazione di deferimento (a firma del magistrato istruttore) tesa a circoscrivere il *thema decidendum*, venga indirizzata sia ai competenti organi amministrativi e di controllo dell'ente locale (segretario o direttore generale; responsabile del servizio economico-finanziario; organo di revisione; ecc.) che ai pertinenti organi politici (sindaco o presidente), nonché, se necessario, alla luce delle irregolarità contestate, agli organi di vertice delle società partecipate. Sul punto, in assenza di un codice delle procedure di controllo (o di un analogo atto di auto-regolamentazione), le sezioni regionali non devono osservare termini predeterminati per la convocazione in adunanza pubblica né esistono scadenze per l'eventuale deposito di memorie e documenti da parte dell'ente locale convocato ⁽³⁹⁹⁾.

4.5. Gli esiti del controllo. Il potere di preclusione dei programmi di spesa

L'abrogato comma 168 della legge 266/2005 ⁽⁴⁰⁰⁾ permetteva alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, in caso di accertamento di com-

⁽³⁹⁷⁾ C. conti, sez. reg. contr. Puglia, deliberazione 23 ottobre 2017, n. 135/PRSP, ha prospettato, in proposito, l'utilizzo dei poteri attribuiti dal citato art. 16, comma 3, del d.l. n. 152/1991, secondo il quale "*la Corte dei conti, nell'esercizio delle sue attribuzioni, può disporre, anche a mezzo della Guardia di Finanza, ispezioni ed accertamenti diretti presso le pubbliche amministrazioni*", intervento funzionale, tuttavia, più che alla compilazione del questionario, all'acquisizione della documentazione necessaria alla valutazione della situazione economico-finanziaria dell'ente.

⁽³⁹⁸⁾ L'art. 148-bis del d.lgs. 267/2000, in caso accertamento di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese o della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, impone agli "*enti interessati*" l'obbligo di adottare, entro il termine di sessanta giorni dalla comunicazione del deposito, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

⁽³⁹⁹⁾ Anche al fine di garantire un minimo di diritto di difesa, nella prassi le sezioni regionali procedono a convocare l'ente locale in un'adunanza pubblica fissata non prima di 7-10 giorni liberi ed a concedere il deposito di memorie e documenti anche nel corso dell'adunanza.

⁽⁴⁰⁰⁾ Ad opera dell'art. 3, comma 1-bis, del citato d.l. n. 174/2012, convertito dalla legge n. 213/2012.

portamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, solo di adottare una specifica pronuncia e di vigilare sull'adozione, da parte dell'ente locale, delle misure correttive. Tale esito rimane fermo, nella prassi delle sezioni regionali ⁽⁴⁰¹⁾, e confermato dalle sezioni riunite in speciale composizione ⁽⁴⁰²⁾, che hanno legittimato la possibilità di accertare, mediante apposita deliberazione, le irregolarità finanziarie riscontrate e di invitare gli enti ad adottare le opportune azioni correttive, monitorando i successivi comportamenti ⁽⁴⁰³⁾.

L'ambito dei poteri delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti è stato, tuttavia, precisato, e ampliato, dal più volte citato art. 148-*bis* TUEL, che, in maniera simile a quanto previsto, contestualmente, per gli enti del Servizio sanitario nazionale ⁽⁴⁰⁴⁾, ha disposto che l'accertamento, nell'ambito della verifica su bilanci di previsione e rendiconti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese o della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria comporta, per le amministrazioni interessate, l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Questi ultimi vanno trasmessi alle pertinenti sezioni della Corte dei conti, che devono verificarli nel termine di trenta giorni dal ricevimento ⁽⁴⁰⁵⁾. La norma si chiude precisando che, qualora l'ente locale non provveda alla trasmissione dei provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

In proposito, il comportamento assunto dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti risulta, anche in ragione dell'assenza di ulteriori indicazioni procedurali, ampiamente variegato. Nello specifico, i dispositivi contenuti in alcune pronunce individuano puntualmente il comportamento, provvedimento o contratto che l'ente locale deve adottare al fine di *"rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"* ⁽⁴⁰⁶⁾. Altre, invece, con maggiore aderenza al tenore letterale della norma, fanno seguire, all'accertamento delle irregolarità, l'onere, per l'ente locale verificato, di individuare, autono-

⁽⁴⁰¹⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Calabria, 15 luglio 2015, n. 51/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 22 novembre 2017, n. 333/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 9 ottobre 2015, n. 72/PRSE; C. conti, sez. reg. contr. Emilia-Romagna, 17 gennaio 2017, n. 4/PRSP.

⁽⁴⁰²⁾ Cfr. C. conti, SS.RR. spec. comp., 1° febbraio 2016, n. 2/EL.

⁽⁴⁰³⁾ Anche in forza dell'applicazione analogica dell'art. 3, comma 6, della legge 20/1994, che, nell'ambito del potere di controllo sulla gestione, impone a tutte le amministrazioni pubbliche di comunicare, entro sei mesi, l'adozione dei provvedimenti adottati a seguito dei rilievi effettuati dalla Corte dei conti.

⁽⁴⁰⁴⁾ Cfr. art. 1, comma 7, del decreto legge 174/2012, convertito con modificazioni dalla legge 213/2012.

⁽⁴⁰⁵⁾ C. conti, SS.RR. in spec. comp., sentenza 1° febbraio 2016, n. 2/EL, in aderenza alla prassi seguita dalle sezioni regionali, ha affermato la natura non perentoria di tale termine, non essendo normativamente prevista alcuna sanzione al suo spirare.

⁽⁴⁰⁶⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 7 marzo 2016, n. 21/PRSP, id., 29 dicembre 2016, n. 109/PRSP e id., 29 dicembre 2016, n. 110/PRSP.

mamente, gli atti ritenuti più idonei a rimuovere le criticità ed a garantire, in prospettiva, gli equilibri di bilancio ⁽⁴⁰⁷⁾. In questa ottica, l'intimazione della sezione regionale di controllo, ai sensi dell'art. 148-*bis* del d.lgs. n. 267/2000, si risolve nella scelta discrezionale, da parte dell'amministrazione intimata, delle azioni che, in modo maggiormente adeguato, possono porre rimedio al concreto accertamento contenuto nel dispositivo (anche tenendo conto delle motivazioni esplicitate nel corpo della pronuncia). Tale *modus procedendi* appare più coerente, altresì, con la natura del potere di controllo attribuito, in materia, alla magistratura contabile, che, come esposto, non mira, se non incidentalmente, al sindacato di legittimità su un provvedimento o un contratto, ma alla valutazione dell'incidenza di questi ultimi sugli equilibri finanziari o economico-patrimoniali. In questa direzione, ciò che il legislatore sembra richiedere non è tanto la rimozione o la correzione dell'atto o del negozio di cui è stata accertata l'irregolarità contabile o amministrativa, ma la rimozione degli effetti prodotti ovvero, se esauriti, l'adozione di adeguati comportamenti correttivi (soggetti a successiva verifica, da parte delle sezioni regionali, quanto a rispondenza allo scopo da perseguire rispetto all'accertamento effettuato).

L'attribuzione alle sezioni regionali di controllo, da parte del citato d.l. 174/2012 (art. 148-*bis* TUEL), del potere di precludere, con una seconda deliberazione, in caso di adozione di azioni non congrue rispetto all'accertamento contenuto nella prima, i *"programmi di spesa"* degli enti locali ha rafforzato le caratteristiche del presente controllo esterno (già ascritto *"alla categoria del riesame di legalità e regolarità"*, pur assumendo anche *"caratteri propri del controllo sulla gestione"* ⁽⁴⁰⁸⁾). Come statuito dalla Corte Costituzionale, il giudizio di legalità finanziaria ha *"la caratteristica, in una prospettiva non più statica (com'era il tradizionale controllo di legalità-regolarità), ma dinamica, di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo alla adozione di effettive misure correttive"* ⁽⁴⁰⁹⁾. In particolare, la già richiamata sentenza della Consulta n. 39/2014 ha chiarito, con riferimento agli effetti impeditivi, che si tratta di un esito del controllo, di legittimità e regolarità dei conti, volto a evitare danni irreparabili agli equilibri di bilancio. Non ci si trova in presenza di conseguenze di natura repressivo-sanzionatoria, ma di una misura (che scatta solo in caso di inadeguatezza o mancanza di provvedimenti correttivi da parte dell'amministrazione) connessa alla naturale esigenza di salvaguardia della gestione finanziaria, il cui pareggio è presidiato al più alto livello ordinamentale (cfr. artt. 81, 97, 119 Cost.) ⁽⁴¹⁰⁾. La prescrizione di misure cor-

⁽⁴⁰⁷⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 27 luglio 2017, n. 218/PRSP, id., 31 ottobre 2017, n. 302/PSRP e id., 13 luglio 2017, n. 205/PRSP.

⁽⁴⁰⁸⁾ Cfr. Corte Costituzionale, sentenza 23 maggio 2007, n. 179.

⁽⁴⁰⁹⁾ Cfr. C. Cost., sentenze 20 luglio 2012, n. 198, 5 aprile 2013c, n. 60; id., 6 marzo 2014, n. 39.

⁽⁴¹⁰⁾ I giudici costituzionali hanno puntualizzato che trattasi di effetti cogenti e, nel caso di inosservanza degli obblighi a questi imposti, inibitori, *pro parte*, dell'efficacia dei bilanci da essi approvati, comportanti una limitazione della relativa autonomia degli enti locali che, tuttavia, si giustifica in forza del diverso interesse alla legalità costituzionale-finanziaria e alla

rettive adeguate rispetto alle irregolarità accertate determina, pertanto, l'obbligo di adottare un procedimento di secondo livello, in grado di rimuovere in "*autotutela doverosa*" ⁽⁴¹¹⁾ le ridette irregolarità.

Come evidenziato dalle sezioni riunite in speciale composizione (sentenza 1° febbraio 2016, n. 2/EL) l'effetto preclusivo dei programmi di spesa è posto in stretta correlazione con l'accertamento dell'inesistenza della fonte di copertura ovvero della sua futura sostenibilità. L'interdizione si collega, pertanto, a specifiche irregolarità, più limitate rispetto a quelle sulla base delle quali la Corte dei conti deve effettuare la propria azione di controllo di legalità finanziaria ⁽⁴¹²⁾ e sollecitare l'adozione di misure correttive e/o ripristinatorie ⁽⁴¹³⁾.

Inoltre, nella medesima sentenza n. 2/2016/EL, le sezioni riunite hanno ammesso la possibilità che, a fronte dell'ordinazione di misure correttive da adottare entro 60 giorni e del successivo inadempimento da parte dell'ente locale, le sezioni regionali possano chiudere il procedimento di controllo anche con una pronuncia di "*consolidamento*" dell'illegittimità/irregolarità accertata (senza alcun blocco di spesa). Tale procedura atipica è stata ritenuta conforme alle competenze attribuite alla Corte dei conti, richiamando la parallela permanenza del controllo finanziario "*collaborativo*", attribuito dall'art. 7, comma 7, della legge 131/2003, finalizzato alla sollecitazione di

tutela dell'unità economica della Repubblica, ex artt. 81, 119 e 120 Cost. (C. Cost., sentenza 5 aprile 2013, n. 60).

⁽⁴¹¹⁾ Casistica che comprende "*l'ipotesi di illegittimità dell'atto dichiarata da sentenza passata in giudicato del giudice ordinario, e quella di illegittimità dell'atto dichiarata da un'autorità di controllo priva del potere di annullamento*". È, peraltro, pacifico in giurisprudenza che, per gli atti che esplicano effetti giuridici ripetuti nel tempo, il principio di legalità impone all'amministrazione il loro adeguamento in ogni momento al quadro normativo di riferimento. In tali ipotesi, l'interesse pubblico all'esercizio dell'autotutela sarebbe *in re ipsa* e si identifica nella cessazione di ulteriori effetti *contra legem* cfr. Cons. Stato, sez. VI, 17 gennaio 2008, n. 106).

⁽⁴¹²⁾ L'art. 148-bis TUEL, infatti, al comma 3, primo periodo, collega la necessità di adottare, per gli enti locali, "*i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio*" all'accertamento di "*squilibri economico-finanziari*", "*mancata copertura di spese*", "*violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria*" e "*mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno*". Invece, il successivo terzo periodo del medesimo comma 3 attribuisce alle sezioni regionali, a fronte della presa d'atto della mancata adozione di congrue misure correttive, di precludere l'attuazione dei programmi di spesa solo nel caso in cui sia "*accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria*".

⁽⁴¹³⁾ Inoltre, le sezioni riunite della Corte, nell'indicata sentenza n. 2/2016/EL, nel rilevare che la deliberazione della sezione regionale di controllo impugnata non aveva indicato quali programmi di spesa sarebbero interdetti né aveva accennato alle cause della mancata copertura ovvero alla non sostenibilità finanziaria, hanno sottolineato la necessità, nel caso in cui si intenda pervenire all'adozione di una pronuncia preclusiva ex art. 148-bis TUEL, di specificare i programmi di spesa coinvolti, ricollegandoli in modo esplicito alle cause di accertamento della mancata copertura o dell'insostenibilità finanziaria (in carenza, infatti, non si può sostenere che l'interdizione colpisca, indistintamente, tutti i programmi di spesa, compresi quelli per servizi obbligatori).

comportamenti correttivi, da valutare, nell'ottica della continuità dei cicli di bilancio, in sede di esame dei successivi bilanci e rendiconti. Tuttavia, le medesime sezioni riunite hanno rimarcato la necessità che le sezioni regionali di controllo, nell'assumere le proprie deliberazioni, seguano le procedure, e la tipologia di pronunce espressamente normate, funzionalizzando le decisioni da assumere al risultato tipizzato previsto dalla legge ⁽⁴¹⁴⁾.

Circa il rapporto, invece, fra ordinazione di misure correttive e tempi di relativa attuazione, sempre le citate sezioni riunite, con la sentenza 2/2016/EL, prendendo atto (in aderenza alla prassi seguita dalle sezioni regionali) della limitatezza, in alcuni casi, del termine di 60 giorni previsto dal legislatore, hanno sottolineato che l'ente locale è tenuto ad adottare *"misure correttive effettive"* tese a rimuovere le criticità accertate, eventualmente attraverso la formulazione di *"adeguati piani di rientro"*, contenenti *"precisi indicatori temporali ai quali ancorare la possibilità di riscontro"*. Sempre le sezioni riunite in speciale composizione (sent. 24 aprile 2020, n. 4/EL, richiamata dalla successiva pronuncia 31 luglio 2020, n. 18/DELC) hanno ritenuto necessario, prima di procedere alla comminazione della preclusione dei programmi di spesa, attualizzare gli accertamenti alla successiva evoluzione della situazione finanziaria e contabile dell'ente controllato. Il bilancio costituisce, infatti, un ciclo, che si articola nella continuità dei vari esercizi e degli effetti dei saldi conseguiti sulla successiva programmazione e consuntivazione. Pertanto, occorre valutare anche i fatti di gestione sopravvenuti o l'eventuale *ius superveniens*, atteso il carattere dinamico della gestione.

Circa l'ambito di estensione del potere di preclusione, in base al tenore letterale dell'art. 148-bis, comma 3, del TUEL, il potere inibitorio può essere esercitato solo se sia puntualmente individuato il *"programma di spesa"* privo di copertura finanziaria o che, in prospettiva, non sia finanziariamente sostenibile. La ridetta *"preclusione"* può riguardare, tuttavia, nei limiti più avanti meglio specificati, anche l'intero bilancio dell'ente locale, nel momento in cui quest'ultimo si dimostri, nel suo complesso, inaffidabile o non equilibrato.

Per quanto riguarda la prima ipotesi (preclusione del singolo programma di spesa), può farsi riferimento, per esempio, all'inibizione all'avvio o alla prosecuzione di opere pubbliche a fronte dell'accertata assenza o insuffi-

⁽⁴¹⁴⁾ Detto in altro modo, le sezioni regionali di controllo dovrebbero limitare l'ordine di adottare provvedimenti correttivi entro 60 giorni, ex art. 148-bis TUEL, alle ipotesi in cui abbiano già prefigurato, in caso di inadempimento da parte dell'ente locale, il contenuto della decisione inibitoria (il *"programma di spesa"* da precludere), e, in caso di inadempimento, la adottino effettivamente. Nelle altre ipotesi, è possibile, come nella prassi esaminata in precedenza accade, chiudere il procedimento con una pronuncia di accertamento delle illegittimità/irregolarità riscontrate (anche con invio alla competente Procura della Corte dei conti, ove si associno ipotesi di danno erariale), riservando la verifica delle misure correttive al successivo ciclo di bilancio.

cienza delle coperture finanziarie ⁽⁴¹⁵⁾. In modo analogo, potrebbe verificarsi l'ipotesi dell'erogazione gratuita di specifici servizi, senza che l'ente preposto per legge al finanziamento abbia attribuito specifici fondi al riguardo (con conseguente inibizione all'ulteriore prestazione ⁽⁴¹⁶⁾). Ancora, medesimo potere potrebbe essere esercitato per precludere la protrazione dell'ordinazione di beni o servizi, o l'assunzione di personale a tempo determinato, nel caso in cui sia stato accertato ⁽⁴¹⁷⁾ il superamento dei limiti di finanza pubblica imposti dalla legge statale ⁽⁴¹⁸⁾.

L'accertamento di *"irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"* ed il susseguente giudizio negativo sulle misure conseguenziali adottate possono indurre, inoltre, la sezione regionale di controllo, alla luce della protratta *"insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*, a precludere, *rectius* limitare, l'intera gestione di bilancio ⁽⁴¹⁹⁾. Per esempio, la presenza nel bilancio di previsione di inadeguati accantonamenti per contenziosi o, soprattutto, nel risultato di amministrazione, di quote accantonate di ammontare insufficiente a dare copertura a tutte le potenziali passività (cfr. art. 167, comma 3, TUEL e para-

⁽⁴¹⁵⁾ Tale evenienza potrebbe verificarsi, per esempio, quando la copertura di spesa per la realizzazione di un'opera pubblica sia stata fornita non solo con risorse giacenti in cassa, attribuite da terzi (Stato o regione) o contratte mediante un mutuo, ma anche con il ricavato dall'alienazione di immobili (differente, si precisa, è la fattispecie disciplinata all'art. 191, *"Cessione di immobili in cambio di opere"*, del codice dei contratti pubblici, d.lgs. 50/2016, nella quale l'alienazione costituisce corrispettivo immediato dell'appalto, con rischio del valore accollato in capo all'operatore economico). In questo caso, ove il valore di stima degli immobili non sia congruo (*ab origine* o alla luce del mero decorso del tempo) e l'ente locale non abbia prospettato coperture finanziarie alternative in sede di riscontro alla pronuncia adottata dalla sezione regionale di controllo, quest'ultima potrebbe precludere l'avvio del programma di spesa (*ergo*, della consegna dei lavori) o la sua sospensione per sopraggiunta insufficienza di risorse (analogo potere, si ricorda, è attribuito al RUP dall'art. 107, comma 2, del d.lgs. 50/2016).

⁽⁴¹⁶⁾ Va precisato, sul punto, che la sezione regionale di controllo della Corte dei conti non ha il potere di imporre agli utenti terzi il pagamento di prestazioni, ma solo quello, ex art. 148-bis TUEL, nel caso accerti l'assenza di adeguato finanziamento (irregolarità suscettibile *"di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"*), di precluderne l'erogazione futura da parte dell'ente (per *"mancata copertura o insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*).

⁽⁴¹⁷⁾ Il superamento del tetto di spesa deve, naturalmente, essere ancora attuale sia durante l'esercizio di deposito della pronuncia di accertamento che di quello di esame delle misure conseguenziali adottate. Ove la constatazione, invece, sia limitata ad annualità precedenti (come ordinariamente accade, a causa della fisiologica distanza temporale fra chiusura della gestione ed analisi del questionario dell'organo di revisione), residua, oltre al generico invito a rispettare, in futuro, i limiti di finanza pubblica, l'eventuale segnalazione alla competente Procura della Corte dei conti (in tema, per esempio, C. conti, sez. giur. Toscana, n. 270/2017).

⁽⁴¹⁸⁾ L'inosservanza dei divieti e dei vincoli di finanza pubblica può assurgere a causa di invalidità del negozio stipulato, cfr. C. app. Torino, sentenza 27 novembre 2013, n. 1316, e in dottrina. DE RENTIS L., *La violazione di norme di finanza pubblica e invalidità negoziali*, in *Azienditalia*, n. 1/2016.

⁽⁴¹⁹⁾ Cfr., solo per un esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazione 31 ottobre 2017, n. 301/PRSP.

grafo 3.3 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011) potrebbe costituire motivo per una pronuncia inibitoria, ex art. 148-*bis* TUEL, non limitabile ad uno specifico programma di spesa. Il danno che può produrre la verifica dell'evento, a cui il fondo rischi avrebbe dovuto dare adeguata copertura, invece, infatti, indistintamente l'intera gestione di bilancio, imponendo di trovare *aliunde* il finanziamento a spese che, invece, avrebbero dovuto trovare congrua allocazione nei pertinenti accantonamenti annuali. Pertanto, a seguito dell'accertamento di un risultato d'amministrazione non attendibile, di cui costituisce requisito di regolarità contabile l'esistenza di accantonamenti conformi alla legge ed ai principi contabili applicati, la gestione dell'ente locale potrebbe essere limitata alle regole prescritte per la gestione provvisoria "non autorizzata" ex art. 163, comma 2, del TUEL ⁽⁴²⁰⁾ (sole obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi, tassativamente regolate dalla legge ⁽⁴²¹⁾ o necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente ⁽⁴²²⁾).

Il proposto modello di potere inibitorio trova un conforto normativo anche nell'art. 188, comma 1-*quater*, del d.lgs. 267/2000 ⁽⁴²³⁾ (norma ricorrentemente richiamata a fondamento del potere inibitorio da parte delle sezioni regionali ⁽⁴²⁴⁾) e permette di attenuare i rischi di emersione di squilibri finanziari fino al momento in cui, con l'approvazione del successivo bilancio preventivo (eventualmente anticipabile rispetto ai termini previsti dalla legge), è possibile effettuare una rinnovata, e maggiormente aggiornata, valutazione della reale situazione dei rischi finanziari potenzialmente ricadenti sull'ente ⁽⁴²⁵⁾. Anche le sezioni riunite in speciale composizione (sent. 31 lu-

⁽⁴²⁰⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazioni 27 gennaio 2014, n. 31/PRSP, id., 19 aprile 2016, n. 120/PRSP e id., 31 ottobre 2017, n. 301/PRSP.

⁽⁴²¹⁾ Spese per il personale a tempo indeterminato, rate di mutuo, canoni di locazione, imposte e tasse, ecc.

⁽⁴²²⁾ Allo stesso modo (cfr. sempre art. 163, comma 2, TUEL), i pagamenti potrebbero essere limitati al solo assolvimento delle obbligazioni già assunte, a quelle derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi o tassativamente regolati dalla legge, oltre che necessari ad evitare danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

⁽⁴²³⁾ Art. 188, comma 1-*quater*, d.lgs. 267/2000: "Agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge. Sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi".

⁽⁴²⁴⁾ Cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 11 ottobre 2018, n. 280/PRSP, e C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 8 giugno 2018, n. 114/PRSP.

⁽⁴²⁵⁾ La prospettazione interpretativa esposta risulta fatta propria delle sezioni riunite in speciale composizione della Corte dei conti, che, con sentenza 18 febbraio 2019, n. 5/EL, hanno chiarito come il legislatore non abbia imposto un'indicazione puntuale dei programmi da sottoporre al blocco della spesa. Pertanto, il provvedimento inibitorio adottato da una sezione regionale di controllo ben può essere riferito alle spese di carattere non obbligatorio, unitariamente intese ("programmi di spesa che l'ente ha finanziato in base alla sua discrezionalità"). Le

glio 2020, n. 18/DELC) hanno sottolineato che un piano di riequilibrio finanziario pluriennale può contenere le misure correttive richieste da una delibera ex art. 148-*bis* del TUEL, specie quando ci si trovi di fronte a squilibri di tipo strutturale, e che la verifica della loro concretezza ed effettività, derivante dall'essere immediatamente incidenti sul ciclo di bilancio in corso e sul relativo sistema delle autorizzazioni di spesa, va compiuta dalla sezione regionale di controllo, al momento della ricezione del piano ex art. 243-*quater*, comma 1, TUEL (anche senza attendere l'istruttoria ministeriale), al solo limitato fine di concludere la procedura prevista dall'art. 148-*bis* (mentre non è sufficiente, al fine di chiudere la procedura di controllo, la mera delibera di ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale prevista dall'art. 243-*bis*, co. 1, del TUEL).

Più problematica la valutazione nel caso in cui, a fronte dell'accertamento di irregolarità contabili o finanziarie e della mancata adozione, da parte dell'ente locale, di provvedimenti correttivi (art. 148-*bis* d.lgs. n. 267/2000), i sottostanti "*programmi di spesa*" siano finanziariamente coperti e sostenibili. Nelle descritte fattispecie è dubbio se le sezioni regionali di controllo, a fronte del tenore letterale dell'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 148-*bis*, possano, comunque, inibire la prosecuzione di spese per le quali abbiano accertato sottostanti irregolarità amministrative o contabili, ma che non pregiudicano gli equilibri di bilancio né rischiano di alterarli (per es., contenute entro le autorizzazioni contenute nel bilancio di previsione ed i limiti di finanza pubblica). In queste fattispecie, a fronte dell'accertamento, in via incidentale, dell'illegittimità della protratta erogazione delle prestazioni, non vi sarebbero i presupposti per "*precludere*" ex art. 148-*bis* TUEL tali spese, salva la (doverosa) segnalazione della (potenziale) ipotesi di danno erariale alla competente Procura regionale della Corte dei conti (o la denuncia alla Procura della Repubblica presso il Tribunale in caso di emersione di responsabilità penali). Si pensi al caso dell'ordinazione di un servizio (per es., di mensa scolastica), richiedente lavori di adeguamento impiantistico e strutturale ⁽⁴²⁶⁾, che la sezione regionale di controllo valuti, a seguito di istruttoria e audizione in adunanza pubblica, non necessaria per l'ente locale (per esempio, per sopravvenuta esternalizzazione integrale del servizio) ma che risulti finanziariamente coperta e sostenibile. Allo stesso modo, potrebbe prospettarsi il caso dell'affidamento di prestazioni libero-professionali intellettua-

sezioni riunite hanno posto in rilievo come l'interpretazione in questione non escluda la possibilità che, nelle decisioni delle sezioni di controllo, siano contenute statuizioni più specifiche, in funzione delle caratteristiche delle irregolarità scrutinate. Tale potere si palesa comunque rispettoso dell'autonomia costituzionale degli enti controllati, alla cui discrezionalità deve essere rimessa l'individuazione concreta delle spese a cui rinunciare.

⁽⁴²⁶⁾ Si propone il presente esempio, dato che, nella prassi, le sezioni regionali di controllo esaminano i questionari sui bilanci di previsione e sui rendiconti consuntivi in un momento in cui all'ordinazione di beni e servizi ricorrenti è già stata data esecuzione (oltre che successiva liquidazione e pagamento).

li (c.d. consulenze) in presenza di adeguate professionalità interne (in contrasto con quanto prescritto dall'art. 7, comma 6, del d.lgs. 165/2001). Nelle descritte ipotesi, l'accertamento dell'illegittimità del provvedimento autorizzatorio (o, magari, della nullità civilistica del contratto) non sembra permettere alle sezioni regionali della Corte dei conti l'inibizione (ex art. 148-*bis* TUEL) all'ulteriore prosecuzione del rapporto negoziale (e del conseguente pagamento), ma solo l'eventuale segnalazione di danno erariale, oltre che la sollecitazione di eventuali misure correttive in autotutela (soggette a successiva verifica).

Il potere di preclusione dei programmi di spesa, inoltre, non dovrebbe poter essere esercitato quando va direttamente ad incidere, facendo uso dei criteri discriminatori evidenziati dalla Corte Costituzionale (sentenze 16 dicembre 2016, n. 275, 12 luglio 2017, n. 169, 24 aprile 2020, n. 72, ecc.), sulla garanzia di minima erogazione dei livelli essenziali delle prestazioni (art. 117, comma secondo, lett. m), Cost.)⁽⁴²⁷⁾. Si tratta di valutazione da effettuare caso per caso e che presuppone, *in primis*, la capacità di individuare adeguatamente quali siano i conti del bilancio dell'ente locale destinati alla relativa remunerazione, e la loro soglia base.

In ridette ipotesi, la prospettiva di analisi si sposta dalla valutazione del comportamento dell'ente locale alla legittimità costituzionale della disposizione di legge statale che abbia determinato i *"livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale"* ovvero di quella, statale o regionale, che ne abbia ampliato lo spettro applicativo, senza erogare le necessarie risorse finanziarie⁽⁴²⁸⁾.

In questa direzione, la possibilità di sollevare, incidentalmente, una questione di legittimità costituzionale presuppone la pendenza, innanzi ad un'autorità giurisdizionale, di un *"giudizio"*⁽⁴²⁹⁾ (art. 23 legge 11 marzo 1953, n. 87), qual è, per esempio, per le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, quello di parifica del rendiconto generale della regione (ex art. 1, comma 5, del d.l. n. 174/2012⁽⁴³⁰⁾). Fino a poco tempo fa vi era stato un solo tentativo, da parte di una sezione regionale di controllo⁽⁴³¹⁾, di sollevare questione di legittimità costituzionale di una norma di legge statale ai fini della decisione da assumere in sede di verifica di legalità finanziaria dei bilanci

⁽⁴²⁷⁾ Può farsi rinvio, per un'applicazione pratica, alla deliberazione della sezione regionale di controllo per la Campania 10 settembre 2018, n. 107.

⁽⁴²⁸⁾ Cfr. C. Cost., sentenze 24 luglio 2015, n. 188; id., 29 gennaio 2016, n. 10; id., 16 dicembre 2016, n. 275.

⁽⁴²⁹⁾ Oltre ai requisiti della *"rilevanza"* e *"non manifesta infondatezza"* (artt. 23 e 24 della legge 87/1953).

⁽⁴³⁰⁾ Legittimazione confermata dalle sentenze C. Cost., 23 luglio 2015, n. 181, 27 aprile 2017, n. 89 e successive (per esempio, sentt. 9 novembre 2018, n. 196; 6 giugno 2019, n. 138 e, da ultimo, 7 dicembre 2021, n. 135).

⁽⁴³¹⁾ C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, ordinanza n. 125/2009.

degli enti locali, dichiarato inammissibile per difetto dei requisiti soggettivi del giudice (C. Cost., 9 febbraio 2011, n. 37 ⁽⁴³²⁾).

Si trattava, tuttavia, di pronuncia intervenuta in momento anteriore all'entrata in vigore dell'art. 148-*bis* del TUEL, che, con la precisazione dei parametri di riferimento (riassumibili nella "*legalità finanziaria*" ⁽⁴³³⁾) e l'esplicita attribuzione di un potere inibitorio alle sezioni regionali della Corte dei conti in caso di inadempimento all'adozione di adeguate misure correttive, ha rafforzato il carattere giurisdizionale dell'accertamento condotto, in materia, dalla magistratura contabile, conducendo in dottrina ⁽⁴³⁴⁾ alla prospettazione della ricorrenza di un "*giudizio*", presupposto per poter sollevare una questione incidentale di legittimità costituzionale.

In seguito, a partire dalla sentenza 14 febbraio 2019, n. 18 ⁽⁴³⁵⁾, la Corte Costituzionale ha ammesso la legittimazione delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti a sollevare questioni di legittimità costituzionale, ai sensi dell'art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1 e dell'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, in sede di controlli di c.d. legalità finanziaria, in coerenza con i criteri individuati in precedenza. Ha ribadito, in particolare, come il controllo operato dalle sezioni regionali della Corte dei conti (al cui interno si colloca l'approvazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale presentati dagli enti locali, nonché la verifica periodica della loro attuazione, ex art. 243-*quater* TUEL, oggetto, nello specifico, del giudizio *a quo*) risulti rigorosamente ancorato a parametri legali, tanto che anche l'esito è sottoponibile al sindacato giurisdizionale delle sezioni riunite in speciale composizione (art. 11, comma 6, d.lgs. n. 174/2016 ⁽⁴³⁶⁾).

In particolare, la Consulta aveva già individuato i requisiti necessari per la sollevazione di questioni di legittimità costituzionale da parte della Cor-

⁽⁴³²⁾ La Consulta, in quella occasione, aveva sottolineato come il sindacato attribuito alla Corte dei conti dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 266/2005 "*non può essere considerato attività giurisdizionale, trattandosi di un controllo diretto non a dirimere una controversia, ma ad assicurare, in via collaborativa, la sana gestione degli enti locali, nonché il rispetto da parte di questi ultimi del patto di stabilità interno e del vincolo in materia di indebitamento di cui all'art. 119 Cost.*" (a differenza del giudizio di parificazione del rendiconto dello Stato e del controllo preventivo di legittimità, per i quali la Corte Costituzionale aveva ritenuto integrato il presupposto della pendenza di un "*giudizio*" innanzi ad un "*organo giurisdizionale*" (cfr. C. Cost., 18 giugno 2008, n. 213 e id., 14 giugno 1995, n. 244, per il giudizio di parificazione del rendiconto dello Stato; C. Cost., 17 ottobre 1991, n. 384/1991 e id., 18 novembre 1976, n. 226/1976, per il controllo preventivo di legittimità).

⁽⁴³³⁾ Cfr. C. Cost., sentenze 5 aprile 2013, n. 60 e 10 marzo 2014, n. 40.

⁽⁴³⁴⁾ SCACCIA G., *L'equilibrio di bilancio fra Costituzione e vincoli europei*, in "Osservatorio delle fonti", n. 2/2013; SUCAMELI F., *La iurisdictio contabile e la tutela degli interessi diffusi nell'ottica dell'attuazione domestica del principio costituzionale del pareggio di bilancio*, in "Federalismi.it", novembre 2017.

⁽⁴³⁵⁾ Orientamento poi consolidato con successive analoghe pronunce (per tutte, sentt. 23 giugno 2020, n. 115 e 29 aprile 2021, n. 80).

⁽⁴³⁶⁾ Possibilità prospettata dalla medesima Corte Costituzionale nelle motivazioni della sentenza n. 39/2014.

te dei conti in sede di controllo preventivo di legittimità su atti, integrati dalla presenza di un “*giudice*” nel corso di un “*giudizio*” (art. 1 della legge cost. n. 1 del 1948), ribaditi, più di recente, a proposito degli incidenti di costituzionalità sollevabili nell’ambito dei giudizi di parificazione dei rendiconti regionali ⁽⁴³⁷⁾. Tale legittimazione è stata riconosciuta in ragione della particolare posizione istituzionale della Corte dei conti e della natura delle sue attribuzioni di controllo. Sotto il primo aspetto, è stata posta in rilievo la posizione di autonomia riconosciuta alla magistratura contabile (art. 100, comma secondo, Cost.). Sotto il secondo, è stato sottolineato il peculiare carattere del giudizio sugli atti sottoposti a controllo, che si risolve nel valutarne “*la conformità alle norme del diritto oggettivo, ad esclusione di qualsiasi apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico*”. Il riconoscimento di tale legittimazione “*si giustifica anche con l’esigenza di ammettere al sindacato costituzionale leggi che, come nella fattispecie in esame, più difficilmente verrebbero per altra via, ad essa sottoposte*” (in termini, già la sentenza 18 novembre 1976, n. 226) ⁽⁴³⁸⁾.

Quanto detto vale anche per il controllo sui bilanci e sugli equilibri finanziari degli enti locali, disciplinati dal d.lgs. n. 267/2000 (artt. 148-*bis* e 243-*bis* e seguenti), come rafforzati dal decreto legge n. 174/2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 213/2012. La forma della sentenza (articolata in motivazione in diritto e dispositivo) con cui si configurano le delibere di controllo sulla legittimità dei bilanci e delle gestioni finanziarie (e la sottoposizione di tali delibere alla giurisdizione esclusiva delle sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione) determinano, infatti, un’integrazione della funzione giurisdizionale e di quella di controllo, geneticamente riconducibile al dettato costituzionale (artt. 100 e 103 Cost.) in materia di contabilità pubblica, ove sono custoditi interessi costituzionalmente rilevanti, sia adespoti (di difficile giustiziabilità) che individuali la cui tutela è affidata, *ratione materiae*, alla giurisdizione della magistratura contabile ⁽⁴³⁹⁾ ⁽⁴⁴⁰⁾.

⁽⁴³⁷⁾ Oltre alle pronunce citate in precedenza, può farsi rinvio a C. Cost., sentenze 9 novembre 2018, n. 196, id., 7 maggio 2019, n. 138 e id., 19 giugno 2019, n. 146.

⁽⁴³⁸⁾ In relazione a siffatte ipotesi la Corte Costituzionale ha più volte auspicato (per esempio, sentenza 14 luglio 1989, n. 406) che, quando l’accesso al sindacato di costituzionalità sia poco agevole, come accade in relazione ai profili attinenti all’osservanza di norme poste a tutela della sana gestione finanziaria e degli equilibri di bilancio, i meccanismi di ingresso debbano essere agevolati.

⁽⁴³⁹⁾ Cfr. artt. 11, comma 6, lettere a) ed e), e 172, e seguenti, del d.lgs. n. 174/2016, di approvazione del “Codice di giustizia contabile”.

⁽⁴⁴⁰⁾ Si tratta di assunto condiviso anche dalla Corte di Cassazione (sezioni unite, ordinanza 13 marzo 2014, n. 5805), secondo cui l’art. 243-*quater*, comma 5, TUEL (introdotto dall’art. 3, comma 1, lettera r), del d.l. n. 174 del 2012) “*asigna alle sezioni riunite della stessa Corte dei conti la giurisdizione esclusiva in tema d’impugnazione avverso la delibera di approvazione o di diniego del piano, nelle forme del giudizio ad istanza di parte, espressamente richiamando a tal proposito l’articolo 103, secondo comma, della Costituzione, con un’ulteriore analoga previsione di giurisdizione esclusiva anche sui ricorsi avverso i provvedimenti di ammissione al Fondo di*

Peraltro, secondo la Corte Costituzionale, il controllo di legittimità-regolarità sui bilanci presenta, rispetto al controllo su atti, un ulteriore carattere, che lo avvicinerebbe maggiormente al sindacato giurisdizionale. Infatti, mentre le delibere di controllo sulla legittimità di atti possono essere “*disattese*” dal Governo, ricorrendo alla registrazione con riserva, nonché dagli stessi giudici delle altre magistrature (sia per gli atti che hanno ottenuto la registrazione, che per quelli per i quali la procedura di controllo si è conclusa con il diniego di visto), l'accertamento effettuato nell'esercizio del sindacato di legittimità finanziaria sui bilanci “*fa stato*” nei confronti delle parti, una volta decorsi i termini di impugnazione del provvedimento davanti alle sezioni riunite in speciale composizione (conferendo al controllo di c.d. legalità finanziaria un carattere di “*definitività*” non reversibile, se non a opera della stessa magistratura contabile).

4.5.1. Il potere di preclusione dei programmi di spesa all'interno delle procedure di riequilibrio economico-finanziario e di dissesto guidato

La magistratura contabile ha avuto modo di precisare come il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (ex art. 243-*bis* TUEL) non interferisca col generale potere di controllo della Corte dei conti di accertare le irregolarità e di effettuare segnalazioni all'ente ritenute opportune ai sensi dell'art. 148-*bis* TUEL ⁽⁴⁴¹⁾. In tal caso, l'amministrazione locale è tenuta a valutare le segnalazioni che ha ricevuto e a porre in essere, in autotutela doverosa, interventi idonei per addivenire al loro superamento ⁽⁴⁴²⁾. Infatti, la procedura di riequilibrio pluriennale non preclude alle sezioni regionali di controllo l'accertamento di irregolarità incidenti sulla sana gestione finanziaria dell'ente, ma solo la fissazione del termine per l'adozione delle misure correttive funzionali all'attivazione della procedura di c.d. “*dissesto guidato*” (cfr. art. 243-*bis* TUEL e art. 6, comma 2, d.lgs. 149/2011). La Corte dei conti come esplicitamente affermato dalla Corte Costituzionale ⁽⁴⁴³⁾, tramite il controllo effettuato ai sensi dell'art. 148-*bis* del TUEL, garantisce “*in via preventiva*” il rispetto della legalità contabile, da un lato, mediante l'accertamento delle irregolarità che ne costituiscono causa e, dall'altro, imponendo misure correttive da adottare d'urgenza (entro 60 giorni), in modo da assicurare l'effettività degli equilibri di

rotazione di cui al precedente articolo 243-ter; da tali disposizioni chiaramente si evince l'intento del legislatore di collegare strettamente, in questa materia, la funzione di controllo della Corte dei conti a quella giurisdizionale ad essa attribuita dal citato art. 103, terzo comma, Cost.”.

⁽⁴⁴¹⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Campania, 16 ottobre 2017, n. 240/PRSP e 10 settembre 2018, n. 107, nonché sez. reg. contr. Lombardia, 12 febbraio 2018, n. 36/PRSP. A medesime conclusioni sono giunte le sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione (sentenze 18 febbraio 2019, n. 5/EL, e 31 luglio 2020, n. 18/DELC).

⁽⁴⁴²⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Campania 24 luglio 2014, n. 182/PRSP.

⁽⁴⁴³⁾ C. Cost., 20 luglio 2012, n. 198; id., 5 aprile 2013, n. 60; id., 7 marzo 2014, n. 39 e id., 10 marzo 2014, n. 40.

bilancio. Nel caso in cui l'ente ometta di adottarle, la Corte dei conti può bloccare, cautelativamente, i programmi di spesa non obbligatoria, privi di copertura o non sostenibili finanziariamente ⁽⁴⁴⁴⁾.

Le “*misure correttive*” ex art. 148-*bis* perseguono, pertanto, una finalità ontologicamente diversa rispetto a quelle indicate agli art. 6, comma 2, d.lgs. 149/2011 e 243-*bis* del d.lgs. 267/2000, non essendo funzionali al riequilibrio strutturale nel lungo periodo, quanto piuttosto ad evitare che, nelle more dell'adozione e attuazione della procedura di riequilibrio più adeguata, gli equilibri di bilancio siano soggetti ad un ulteriore deterioramento. Si tratta di funzione potenzialmente coesistente e strumentale a qualsiasi azione di risanamento, sia ai sensi degli artt. 193 e 194 TUEL (condizioni di momentaneo disequilibrio) che agli effetti degli artt. 242 (enti strutturalmente deficitari), 243-*bis* e seguenti (percorso di recupero superiore al triennio) e, infine, 244, e seguenti, del TUEL (situazione di dissesto).

L'accesso alla procedura di riequilibrio pluriennale e/o la dichiarazione di dissesto non sono in grado, di per sé, di costituire misura correttiva dello squilibrio di bilancio, ma soltanto la premessa procedurale e giuridico-contabile dell'arco temporale entro il quale l'ente locale è tenuto ad adottare, sotto la vigilanza della Corte dei conti (e del Ministero dell'interno), le misure correttive necessarie, agendo sia sulle entrate che sulla spesa (artt. 243-*quater* e 259, comma 2, TUEL), in modo da creare, nelle successive gestioni di competenza, un sufficiente *surplus* in grado di ripristinare, nel tempo prestabilito (art. 243-*bis* e art. 265 TUEL), l'equilibrio di bilancio. In quest'ottica l'art. 148-*bis* TUEL consente di tutelare gli equilibri finanziari anche quando i tempi burocratici non permettono la pronta eliminazione delle relative cause. Per tale ragione, tale potere si deve ritenere una costante di ogni sindacato della Corte dei conti che abbia ad oggetto la verifica degli equilibri di bilancio, a tutela dell'effettività degli stessi ⁽⁴⁴⁵⁾.

4.6. L'impugnazione delle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo

L'art. 11, comma 6, del nuovo codice della giustizia contabile, d.lgs. 174/2016, attribuisce alle sezioni riunite in speciale composizione della Corte dei conti ⁽⁴⁴⁶⁾, nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema

⁽⁴⁴⁴⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Campania, 3 maggio 2016, n. 119/PRSP e id., 4 marzo 2015, n. 26/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, 18 luglio 2013, n. 268/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 27 gennaio 2014, n. 31/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Toscana, 31 ottobre 2014, n. 216/PRSP e id., 5 novembre 2014, n. 231/PRSP.

⁽⁴⁴⁵⁾ Cfr., C. conti, sez. reg. contr. Campania, 16 ottobre 2017, n. 240/PRSP, e 10 settembre 2018, n. 107/PRSP. In termini, C. conti, sezioni riunite in speciale composizione, sent. 31 luglio 2020, n. 18/DELC.

⁽⁴⁴⁶⁾ L'art. 11, comma 7, del d.lgs. 174/2016, come novellato dall'art. 5, comma 1, lett. c),

di contabilità pubblica, il potere di decidere in unico grado sui giudizi concernenti, fra l'altro, le *"impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo"* (lett. e)) ⁽⁴⁴⁷⁾. Il successivo art. 123 puntualizza che *"i giudizi elencati nell'articolo 11, comma 6, promuovibili ad istanza di parte, in unico grado e innanzi alle sezioni riunite in speciale composizione, sono introdotti mediante ricorso"*.

Si tratta di disposizioni che si pongono alla conclusione di un'evoluzione interpretativa, che aveva trovato avvio con l'avvento del d.l. 174/2012, convertito dalla legge 243/2012, che, come si avrà modo di analizzare in successivo paragrafo, aveva ammesso l'impugnazione, innanzi alle ridette (in quel momento, istituite) sezioni riunite in speciale composizione, delle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo che approvano o negano l'ammissione al piano di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-*quater* TUEL).

In precedenza, infatti, la giurisprudenza aveva escluso la sindacabilità degli atti attraverso cui si esprime la funzione di controllo della Corte dei conti, sulla base di due presupposti: mancanza di soggettività amministrativa in capo alla Corte, organo al servizio dello Stato-comunità, collocato in posizione di terzietà rispetto all'ente controllato; assenza di lesività immediata dei suoi atti, destinati ad essere recepiti in un provvedimento dell'amministrazione controllata (quest'ultimo direttamente impugnabile). Questa posizione era stata elaborata, in particolare, con riferimento agli atti adottati in sede di controllo preventivo di legittimità ⁽⁴⁴⁸⁾, e successivamente mantenuta anche con riferimento alle valutazioni espresse dalla Corte nell'esercizio del controllo sulla gestione ⁽⁴⁴⁹⁾, stante l'assenza di lesività immediata delle ridette deliberazioni (destinate a stimolare processi di autocorrezione da parte dell'ente controllato).

d.lgs. 7 ottobre 2019, n. 114, stabilisce che *"Il collegio delle sezioni riunite in speciale composizione è composto, oltre che dal presidente, da sei magistrati, in pari numero tra quelli assegnati alle sezioni giurisdizionali e quelli assegnati alle sezioni di controllo, centrali e regionali, individuati sulla base di criteri predeterminati, mediante interpello"*.

⁽⁴⁴⁷⁾ Le altre materie attribuite alla competenza delle sezioni riunite in speciale composizione sono: i piani di riequilibrio degli enti territoriali e ammissione al fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali; la ricognizione delle amministrazioni pubbliche operata dall'ISTAT; la certificazione dei costi dell'accordo di lavoro presso le fondazioni lirico-sinfoniche; i rendiconti dei gruppi consiliari dei consigli regionali; le ulteriori attribuite dalla legge.

⁽⁴⁴⁸⁾ Cfr., *ex multis*, Cons. Stato, sez. V, 22 marzo 2012, n. 1618; Cons. Stato, sez. IV, 19 giugno 2008, n. 3053; Cons. Stato, sez. I, 25 luglio 2001, n. 553.

⁽⁴⁴⁹⁾ L'esordio interpretativo si era avuto con la sentenza del TAR Lazio, sez. I, 3 aprile 1998, n. 1212, che aveva dichiarato l'inammissibilità del ricorso per difetto assoluto di giurisdizione in quanto l'atto della Corte dei conti *"[...] non ha né natura formale, né natura sostanziale di atto amministrativo, perché [...] proveniente da un organo estraneo all'apparato amministrativo e perché espressione concreta di una funzione neutrale [...] né, infine, idoneo a produrre effetti diretti e immediati, essendo preordinato all'esercizio di diversi e separati poteri esercitati da altri e distinti organi dell'ordinamento"* (nella specie, si trattava di un referto al Parlamento).

Tale orientamento, come accennato, è stato superato con la sentenza delle sezioni riunite in speciale composizione 12 giugno 2013, n. 2/EL (immediatamente seguita dalla analoghe 11 ottobre 2013, n. 5/EL e 4 novembre 2013, n. 6/EL), che hanno interpretato estensivamente il potere di decisione in unico grado attribuito dalla legge sulle delibere di ammissione o diniego dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 234-*quater* TUEL, inserito dal citato d.l. 174/2012), valorizzando, sia alla luce dell'evoluzione normativa che delle pronunce della Corte Costituzionale ⁽⁴⁵⁰⁾, il diverso ruolo svolto dalla Corte dei conti nell'esercizio del controllo c.d. di legalità finanziaria, finalizzato alla garanzia imparziale dell'equilibrio dei bilanci ed alla legittima e regolare gestione delle relative risorse.

Il decreto legge 174/2012 ha, infatti, rafforzato il quadro dei controlli sulla sana gestione delle risorse finanziarie da parte degli enti territoriali, presidiandolo di strumenti atti ad assicurare la cogenza delle prescrizioni correttive, anche attraverso una diretta incidenza delle medesime, in chiave inibitoria, sulla operatività degli enti (la "*preclusione dei programmi di spesa*", legittimata dall'art. 148-*bis* del TUEL). In tale contesto, il medesimo d.l. 174/2012 ha significativamente esteso l'area delle materie di contabilità pubblica, sulle quali le sezioni riunite in speciale composizione hanno competenza esclusiva ai sensi dell'art. 103, comma 2, della Costituzione ⁽⁴⁵¹⁾. Tale ampliamento, unitamente alla stretta connessione funzionale fra la competenza attribuita in materia di approvazione dei piani di riequilibrio pluriennali (per i quali era stata prevista espressamente l'impugnabilità) e quella già esistente in materia di controlli di legalità finanziaria (art. 1, commi 166 e seguenti, legge 266/2005 e art. 148-*bis* TUEL) e di c.d. dissesto guidato (art. 6, comma 2, d.lgs. 149/2011), ha fatto ritenere impugnabili, ove ugualmente lesive degli interessi dell'ente locale, anche le deliberazioni fondate sulle ridette norme, il cui procedimento di controllo si pone a monte (quello su bilanci e rendiconti) o a valle (quello prodromico alla dichiarazione di dissesto), rispetto all'approvazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale ⁽⁴⁵²⁾.

⁽⁴⁵⁰⁾ C. Cost., sentenze 7 giugno 2007, n. 179, 20 luglio 2012, n. 198 e 5 aprile 2013, n. 60.

⁽⁴⁵¹⁾ Come meglio illustrato in successivo paragrafo, l'art. 243-*quater* del TUEL, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. r), del citato d.l. 174/2012, dispone che l'approvazione o il diniego del piano di riequilibrio finanziario degli enti locali, quali deliberati dalla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, possano essere impugnati "*entro 30 giorni, nelle forme del giudizio ad istanza di parte, innanzi alle sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione che si pronunciano, nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema di contabilità pubblica ai sensi dell'art. 103 secondo comma della Costituzione, entro 30 giorni dal deposito del ricorso*". Lo stesso comma attribuisce, sempre alle sezioni riunite, la competenza a giudicare "*in unico grado nell'esercizio della medesima giurisdizione esclusiva*" sui ricorsi avverso i provvedimenti di ammissione al fondo di rotazione, destinato, ai sensi del precedente art. 243-*ter* TUEL, a supportare finanziariamente l'attuazione delle procedure di riequilibrio pluriennale.

⁽⁴⁵²⁾ Tali conclusioni hanno, inoltre, come corollario, l'insindacabilità dell'attività posta in

Nello specifico, nel primo caso di deliberazione adottata ex art. 148-bis TUEL impugnata innanzi alle sezioni riunite in speciale composizione (sentenza 4 novembre 2013, n. 6/EL), la pronuncia aveva accertato l'elusione del previgente patto di stabilità interno (uno dei parametri del controllo introdotto dalla legge 266/2005). Nella descritta ipotesi non vi erano dubbi circa la lesione, immediata e concreta, della deliberazione della sezione regionale, sia in termini di limitazioni amministrative all'ente verificato che di eventuali responsabilità per gli amministratori ⁽⁴⁵³⁾. Pertanto, un'interpretazione costituzionalmente orientata ha fatto ritenere necessaria la giustiziabilità presso altro giudice dello stesso plesso giurisdizionale, pena un potenziale contrasto con i canoni desumibili dagli artt. 24 e 111 Cost., nonché dall'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. In tale ottica, il legislatore, con il più volte richiamato comma 5 dell'art. 243-*quater* del TUEL avrebbe inteso introdurre una possibilità di *revisio* di tutte le deliberazioni delle sezioni regionali della Corte dei conti qualora suscettibili di immediata e concreta lesione delle posizioni giuridiche soggettive degli enti interessati ⁽⁴⁵⁴⁾, opzione interpretativa poi confermata dall'esposto art. 11, comma 6, del d.lgs. 174/2016 ⁽⁴⁵⁵⁾.

Allo stato, come chiarito dalle sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione (sentenza 4 maggio 2017, n. 15/EL), sono ricorribili tutte le deliberazioni delle sezioni regionali di controllo che, per il carattere prescrittivo o interdittivo, vengono a ledere interessi giuridici qualificati dell'ente locale ⁽⁴⁵⁶⁾. Tale orientamento trova conforto nella senten-

essere dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti da parte di altro plesso giurisdizionale.

⁽⁴⁵³⁾ Cfr., per le limitazioni amministrative all'ente, l'art. 31, comma 26, della legge 183/2011, nonché, per il successivo saldo di finanza pubblica, l'art. 1, commi 475 e 476, della legge 232/2016; per le sanzioni personali ad amministratori o funzionari responsabili, art. 31, commi 30 e 31, della legge 183/2011, nonché, per il successivo saldo di finanza pubblica, l'art. 1, commi 480 e 481, della legge 232/2016. Si ricorda che la normativa in parola risulta venuta meno, a partire dall'esercizio 2019, in conseguenza dell'introduzione del nuovo pareggio di competenza da conseguire in sede di rendiconto (cfr. art. 1, commi 819 e seguenti, legge n. 145/2018), non presidiato, peraltro, allo stato attuale della normativa, dalle esposte, previgenti, limitazioni e sanzioni.

⁽⁴⁵⁴⁾ Va ricordato che, quasi contemporaneamente, l'art. 1, comma 169, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, aveva disposto che "*avverso gli atti di ricognizione delle amministrazioni pubbliche operata annualmente dall'ISTAT ai sensi dell'art. 1 comma 3 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, è ammesso ricorso alle Sezioni riunite della Corte dei conti, in speciale composizione, ai sensi dell'art. 103, secondo comma, della Costituzione*". Inoltre, anche per le decisioni delle sezioni regionali di controllo di certificazione dell'attendibilità dei costi dei contratti integrativi delle fondazioni lirico-sinfoniche era stato concesso analogo strumento di impugnazione (art. 11, comma 19, d.l. 8 agosto 2013, n. 91, convertito con modificazioni dalla legge 7 ottobre 2013, n. 112).

⁽⁴⁵⁵⁾ Si tratta di giudizi ad istanza di parte, in unico grado, a cui si applica la disciplina processuale prevista dagli artt. 172, e seguenti, del d.lgs. 174/2016, con intervento del pubblico ministero contabile.

⁽⁴⁵⁶⁾ Nel caso di specie, la deliberazione impugnata (C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 21 dicembre 2016, n. 104/PRSE) aveva negato il "*riesame*" di una precedente pronuncia accertativa

za n. 39/2014 della Corte Costituzionale, che aveva palesato che, laddove le ridette deliberazioni non abbiano effetti meramente collaborativi, bensì “imperativi” e/o “inibitori”, deve essere riconosciuta ai soggetti controllati “la facoltà di ricorrere agli ordinari strumenti di tutela giurisdizionale previsti dall’ordinamento, in base alle fondamentali garanzie costituzionali previste dagli articoli 24 e 113 della Costituzione, espressamente qualificate come principi supremi dell’ordinamento” (può farsi rinvio, altresì, a quanto sottolineato dalla stessa Consulta nelle sentenze 25 ottobre 2017, n. 228, e 14 febbraio 2019, n. 18) ⁽⁴⁵⁷⁾.

Sulla base dei principi affermati, sempre la Corte dei conti a sezioni riunite ⁽⁴⁵⁸⁾ ha sottolineato che anche il solo accertamento consolidato di irregolarità finanziarie, pure se non accompagnato da misure interdittive dei programmi di spesa, integra l’interesse dell’ente locale ad una sentenza che statuisca la fondatezza dei rilievi formulati. Infatti, l’accertamento delle irregolarità, contenuto nelle deliberazioni adottate ai sensi dell’art. 148-bis TUEL, assume carattere definitivo, incidendo prospetticamente in modo diretto sulle valutazioni gestionali degli esercizi successivi ⁽⁴⁵⁹⁾.

In proposito, anche la Corte di Cassazione a sezioni unite (sentenza 9 aprile 2020, n. 7762), nel dichiarare inammissibile un ricorso avverso la sentenza della Corte dei conti, SS.RR. spec. comp., 20 febbraio 2020, n. 7/EL, ha ritenuto che l’impugnazione ex art. 11, comma 6, lett. e), del d.lgs. n.

di una situazione di illegittimità (in termini anche la sentenza delle sezioni riunite in speciale composizione 20 febbraio 2018, n. 7/EL). La delibera formalmente impugnata si era inserita in una catena di pronunce che aveva inciso su posizioni qualificate dell’ente locale, onerandolo all’adozione di idonee misure correttive.

⁽⁴⁵⁷⁾ Tali conclusioni sembrano ormai fatte proprie anche dalla magistratura amministrativa, nonché dal giudice della giurisdizione, sezioni unite della Corte di Cassazione (ordinanze 25 febbraio 2014, n. 5805, e 22 luglio 2014, n. 16631). Rinviando, per approfondimenti, a quanto esposto nel paragrafo sulla procedura di dissesto guidato, per esempio TAR Molise, 18 maggio 2017, n. 186, ha dichiarato inammissibile un ricorso avverso una deliberazione della territoriale sezione regionale di controllo, evidenziando come non possano applicarsi, nei confronti delle pronunce della magistratura contabile adottate ai sensi dell’art. 148-bis del TUEL, le regole del procedimento amministrativo (legge 241/1990 su tutte).

⁽⁴⁵⁸⁾ C. conti, SS.RR. spec. comp., sentenza 1° febbraio 2016, n. 2/EL, nonché, anche per l’ampia ricostruzione su natura e parametri del controllo di c.d. legalità finanziaria sui bilanci degli enti locali, C. conti, SS.RR. spec. comp., sentenza 20 febbraio 2018, n. 7/EL.

⁽⁴⁵⁹⁾ Per approfondimenti sull’impugnazione in sede giurisdizionale delle pronunce di controllo della Corte dei conti, si rinvia, in epoca precedente l’entrata in vigore del codice della giustizia contabile, a BRIGUORI P., *Dissesto finanziario: alle Sezioni riunite della Corte dei conti l’impugnazione delle delibere delle sezioni di controllo*, in “Dir. e pratica amm.”, 2014, fasc. 5, 37; PETRONIO F., *L’impugnazione delle delibere delle sezioni di controllo presso le Sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione*, in “Finanza locale”, 2014, fasc. 3, 87. Dopo l’entrata in vigore del codice, COLOMBINI G., *La progressiva giurisdizionalizzazione del controllo nel codice della giustizia contabile: limiti e prospettive*, in “Rivista della Corte dei conti”, 2017, fasc. 1-2, pag. 739, e SCALIA R., *La giustiziabilità delle decisioni assunte dalle sezioni regionali nell’area della legittimità-regolarità della gestione finanziario-contabile*, in www.federalismi.it, n. 13/2017.

174/2016 possa investire le due deliberazioni previste dall'art. 148-*bis* del TUEL (entro i termini perentori prescritti dall'art. 124 del codice della giustizia contabile), atti immediatamente incidenti sulle posizioni giuridiche soggettive dell'ente sottoposto al controllo, mentre ha ritenuto corretta la decisione delle sezioni riunite della Corte dei conti (sent. 20 febbraio 2018, n. 7/EL) che ha escluso, per difetto dell'interesse ad agire, l'impugnabilità di una successiva deliberazione di una sezione regionale di controllo che negava ingresso ad un'istanza di riesame da parte di un comune, ritenendo che la stessa non avesse una portata autonomamente lesiva, ma meramente confermativa delle irregolarità accertate in precedenza e della mancata adozione di provvedimenti correttivi (si rinvia, per approfondimenti in ordine alla legittimazione ad agire ed all'interesse a ricorrere avverso le deliberazioni delle sezioni regionali di controllo, alle sentenze delle sezioni riunite in speciale composizione 12 novembre 2020, n. 32/EL, 22 maggio 2019, n. 16/EL, 4 luglio 2019, n. 17/EL, 25 luglio 2019, n. 25/EL, meglio illustrate nel paragrafo del presente capitolo relativo all'impugnazione delle delibere di esame dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale e nel capitolo sui controlli sulle società pubbliche, nonché, per quanto concerne l'impugnazione delle decisioni di parifica dei rendiconti delle regioni, alla sentenza 17 dicembre 2021, n. 20/DELC e giurisprudenza ivi richiamata).

Circa l'ambito di estensione della cognizione nel ridetto gravame, le sezioni riunite in speciale composizione, in particolare, in occasione dei giudizi di impugnazione della mancata approvazione di piani di riequilibrio finanziario pluriennale (può farsi rinvio, per esempio, alla sentenza 12 novembre 2020, n. 32/EL) hanno ritenuto essere in presenza di una *“giurisdiizione piena a carattere non impugnatorio”*, il cui oggetto, in tutti i casi indicati dall'art. 11 del d.lgs. n. 174/2016, non è costituito dalla impugnazione di un provvedimento amministrativo o di una precedente pronuncia della sezione regionale di controllo, ma dalla *“intera questione di merito, perimetrata dalle illegittimità accertate dalla sezione e, al suo interno, da quelle che sono state fatte oggetto del ricorso”* (sentt. 4 agosto 2021, n. 9/EL e 12 novembre 2020, n. 32/EL).

Alla stregua di siffatti approdi, il ricorso dinanzi alle sezioni riunite in speciale composizione non si esaurisce in una mera richiesta di riesame dell'atto gravato (che finirebbe per assimilare il giudizio ad una sorta di generico controllo postumo di legittimità), ma in una delibazione della complessiva fattispecie giuridico-contabile sottoposta ad esame. Tuttavia, pur con i dovuti temperamenti scaturenti dalla natura non devolutiva del gravame, l'atto introduttivo del giudizio deve comunque individuare, con sufficiente chiarezza e precisione, i profili di illegittimità riscontrati nella decisione della sezione di controllo, come prescritto dall'art. 123, comma 2, lett. d), del codice della giustizia contabile, che annovera, tra i contenuti obbligatori del ricorso, l'indicazione dei motivi *“specifici”* su cui si fonda (sent. 21 dicembre 2021, n. 21/EL).

In tal senso, la costante giurisprudenza contabile ha affermato che il giudizio innanzi alle sezioni riunite in speciale composizione non integra un giudizio di appello, ma in unico grado di merito, caratterizzato da un sindacato pieno ed esclusivo sulle valutazioni delle sezioni territoriali. Pertanto, al relativo atto introduttivo non sono riferibili i principi giurisprudenziali circa la specificità dei motivi di appello (*ex multis*, sent. 30 aprile 2020, n. 6/EL) né è applicabile il divieto di *nova in appello*, potendo essere oggetto di valutazione anche le circostanze sopravvenute alla presentazione del ricorso, nei limiti di quanto dedotto (*ex multis*, sent. n. 15/2019). Il relativo oggetto non è limitato ai vizi della deliberazione impugnata denunciati dal ricorrente, ma investe l'intero rapporto, con autonoma valutazione, confermativa o modificativa, rispetto a quella fatta dalla sezione regionale di controllo. L'ambito della cognizione alla quale sono chiamate le sezioni riunite attiene, quindi, non soltanto alla verifica della correttezza e legittimità del percorso argomentativo e del corredo motivazionale, ma deve tenere conto anche, in una visione dinamica dell'equilibrio di bilancio, di fatti attestanti una diversa situazione finanziaria e contabile dell'ente (per tutte, sent. n. 3/2014).

4.7. Il controllo sui piani di riequilibrio finanziario pluriennale

L'art. 3, comma 1, lett. r), del d.l. 174/2012, convertito con modificazioni dalla legge 213/2012, ha inserito, all'interno del d.lgs. 267/2000, una serie di articoli (243-*bis* e seguenti) tesi a permettere, e disciplinare, previo esame istruttorio del Ministero dell'interno e approvazione della Corte dei conti, un percorso di riequilibrio pluriennale del disavanzo finanziario o dei debiti fuori bilancio accumulati dagli enti locali, alternativo alla dichiarazione di dissesto (art. 244 TUEL) ed all'annessa procedura "*guidata*" (art. 6, comma 2, d.lgs. n. 149/2011), avviabile, come sarà esaminato nel pertinente paragrafo, dalle sezioni regionali di controllo.

Nello specifico, l'art. 243-*bis*, al comma 1, dispone che i comuni e le province⁽⁴⁶⁰⁾ per le quali, anche in considerazione delle pronunce adottate dalle magistrature contabile ai sensi dell'art. 148-*bis* del TUEL (illustrato nei precedenti paragrafi⁽⁴⁶¹⁾), emergano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario (come definito dall'art. 244 TUEL⁽⁴⁶²⁾), e le misure tese a salvaguardare entro un triennio gli equilibri (art. 193

⁽⁴⁶⁰⁾ E, a seguito della legge 7 aprile 2014, n. 56, anche le città metropolitane.

⁽⁴⁶¹⁾ L'avvio della procedura può scaturire anche dall'esame della relazione di inizio mandato, cfr. art. 4-*bis*, comma 2 del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149.

⁽⁴⁶²⁾ Ai sensi dell'art. 244 del d.lgs. 267/2000 i presupposti per la dichiarazione di dissesto sono duplici: 1) l'impossibilità di garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili; 2) la presenza di crediti liquidi ed esigibili di terzi a cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui agli artt. 193 o 194 del TUEL.

TUEL ⁽⁴⁶³⁾) ed il finanziamento dei debiti fuori bilancio (art. 194 TUEL ⁽⁴⁶⁴⁾) non siano sufficienti al loro superamento, possono ricorrere, con decisione consiliare, alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale. Tale deliberazione, in aderenza al successivo comma 2 dell'art. 243-*bis*, va trasmessa, entro 5 giorni dalla data di esecutività, alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti e al Ministero dell'interno.

4.7.1. *Il rapporto con la procedura di c.d. dissesto guidato*

L'art. 243-*bis*, al comma 1, dispone che la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale non possa essere iniziata qualora sia decorso il termine assegnato dal prefetto, con lettera notificata ai singoli consiglieri, per la deliberazione di dichiarazione del dissesto, ex art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011 ⁽⁴⁶⁵⁾. Parallelamente, il successivo comma 3 dell'art. 243-*bis* preclude alla Corte dei conti il potere di assegnare, sempre ai sensi dell'ora citato art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011, il termine per l'adozione delle misure correttive previste da quest'ultimo articolo.

La sezione delle autonomie, nella deliberazione n. 13/2013/QMIG, ha precisato che, nel caso in cui il procedimento di *dissesto guidato* sia stato sospeso per effetto della deliberazione di ricorso, da parte dell'ente, alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, di cui all'art. 243-*bis*, comma 3, del TUEL, laddove nel termine perentorio di 60 giorni (oggi, 90) dalla data di esecutività della delibera di cui al comma 1 dell'art. 243-*bis* non sia concretamente adottato il piano di riequilibrio, il procedimento sospeso di dissesto riprende il suo *iter*, con i successivi passaggi procedurali disciplinati dall'art. 6, comma 2, d.lgs. 149/2011.

Analogamente (deliberazione 26 marzo 2013, n. 11), nel caso di mancata adozione del piano di riequilibrio in pendenza di un procedimento, sospeso (ex art. 243-*bis*, comma 3, TUEL), di dissesto guidato, è stato affermato che,

⁽⁴⁶³⁾ L'art. 193, comma 3, TUEL, ai fini del riassorbimento di disavanzi di amministrazione o di gestione, consente l'utilizzo, per l'anno in corso e per i due successivi, delle economie di spesa e di tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione (nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in conto capitale con riferimento agli squilibri di parte capitale). Inoltre, ove queste ultime non siano sufficienti, consente di impiegare la quota libera del risultato di amministrazione, nonché, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, di modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza (eccetto quelle per le quali la legge statale abbia, momentaneamente, disposto il blocco di eventuali incrementi).

⁽⁴⁶⁴⁾ Il comma 3 dell'art. 194 del d.lgs. 267/2000 legittima, per il finanziamento delle spese derivanti dal riconoscimento dei debiti fuori bilancio, ove non possa provvedersi con le risorse indicate dal precedente art. 193, comma 3, anche il ricorso a mutui (limitatamente, va precisato, in aderenza al precetto posto dall'art. 119, comma 6, Cost., alle sole spese per investimenti, cfr. art. 41 della legge 28 dicembre 2001, n. 448).

⁽⁴⁶⁵⁾ Termine così modificato dall'art. 3, comma 3, lett. a), del d.l. 16/2014, convertito con modificazioni dalla legge 68/2014.

laddove nel termine perentorio (di 90 giorni) dalla data di esecutività della delibera di cui al comma 1 dell'art. 243-*bis*, l'ente locale non deliberi il piano di riequilibrio finanziario pluriennale, non si verifica *ipso iure* l'obbligo di dichiarare il dissesto, ma “*il procedimento sospeso riprende il suo iter completando i successivi passaggi procedurali come disciplinati dalla legge*” (art. 6, comma 2, d.lgs. 149/2011).

4.7.2. Il ricorso alla procedura di riequilibrio: effetti e contenuto

4.7.2.1. La presentazione del piano di riequilibrio

L'art. 243-*bis*, comma 4, del TUEL dispone che le procedure esecutive intraprese nei confronti di un ente locale sono sospese dalla data della deliberazione di ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale fino a quella di approvazione o di diniego del successivo piano di riequilibrio (ex art. 243-*quater*, commi 1 e 3), da parte della sezione regionale di controllo della Corte dei conti. Infatti, subito dopo la scelta di ricorrere allo strumento indicato, il Consiglio dell'ente locale, entro il termine perentorio di novanta giorni dalla data di esecutività della delibera ⁽⁴⁶⁶⁾, deve approvare un piano di riequilibrio finanziario della durata massima di venti anni ⁽⁴⁶⁷⁾ (compreso quello in corso), corredato del parere dell'organo di revisione economico-finanziario.

La sezione delle autonomie della Corte dei conti, nella deliberazione 2 ottobre 2013, n. 22/QMIG, ribadendo quanto già precisato nella precedente pronuncia 26 marzo 2013, n. 11, ha puntualizzato che la scadenza del termine perentorio, indicato all'art. 243-*bis*, comma 5, TUEL, produce *ipso iure* gli effetti di cui al successivo art. 243-*quater*, comma 7 ⁽⁴⁶⁸⁾, in quanto sottratti alla disponibilità dell'ente che, ove inadempiente all'approvazione del piano di riequilibrio, non può revocare la delibera di ricorso alla procedu-

⁽⁴⁶⁶⁾ Il termine in parola risulta, nel corso dei sette anni di vigenza della normativa in esame più volte prorogato o riaperto. Può farsi rinvio, per esempio, all'art. 5, comma 11-*septies*, del d.l. 244/2016, convertito dalla legge 19/2017, oppure all'art. 1, comma 573, della legge 147/2013, nella versione risultante dalle modifiche apportate dall'art. 3, comma 2, del d.l. 16/2014, convertito dalla legge 68/2014 (per l'interpretazione della ridetta norma, si rinvia a C. conti, sezione autonomie, 15 aprile 2014, n. 6/QMIG e id., 4 gennaio 2016, n. 1/QMIG) o, ancora, all'art. 2, comma 5-*bis*, del d.l. 78/2015, convertito dalla legge 125/2015. Recentemente, i termini prescritti dalla procedura di riequilibrio sono stati differiti, al 30 giugno 2020, causa emergenza sanitaria da Covid-19, dall'art. 107, co. 7, del d.l. 17 marzo 2020, n. 18, conv. con modif. dalla l. 24 aprile 2020, n. 27.

⁽⁴⁶⁷⁾ L'art. 1, comma 888, della legge di bilancio per il 2018, l. 205/2017, ha sostituito il termine massimo decennale, con un arco temporale modulabile da 4 a 20 anni in ragione dei parametri finanziari previsti dal medesimo comma (rapporto tra le passività da ripianare e ammontare degli impegni di cui al titolo I della spesa del rendiconto dell'anno precedente a quello di deliberazione del ricorso alla procedura di riequilibrio o dell'ultimo rendiconto approvato), in seguito rimodulati nei loro valori dall'art. 38, comma 1-*terdecies*, del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

⁽⁴⁶⁸⁾ Orientamento confermato anche dalle sezioni riunite in speciale composizione. Può farsi rinvio, per esempio, alla sentenza 8 maggio 2019, n. 14/EL.

ra, ma solo adottare gli atti preordinati alla dichiarazione di dissesto, conseguenti all'assegnazione, al Consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, del termine non superiore a venti giorni per la relativa delibera (cfr. art. 243-*quater*, comma 7, TUEL) ⁽⁴⁶⁹⁾.

Nella successiva deliberazione n. 22/2013/QMIG, la sezione delle autonomie ha statuito, inoltre, che le sezioni regionali di controllo devono immediatamente comunicare la decisione sul piano di riequilibrio alle amministrazioni interessate. Al fine di garantire l'effettività della tutela dell'ente, prevista dall'art. 243-*quater*, comma 5 (impugnazione della delibera della sezione regionale entro trenta giorni dal deposito delle motivazioni), qualora ricorrano le fattispecie (art. 243-*quater*, comma 7) della mancata approvazione o presentazione del piano, la sezione di controllo deve provvedere agli adempimenti che avviano la procedura dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011, non prima del decorso del termine per impugnare e, in caso di intervenuta impugnazione, non prima della decisione sul ricorso.

L'art. 243-*bis* del TUEL permette, in occasione dell'avvio di un nuovo mandato amministrativo, ove il piano sia stato già adottato dalla precedente amministrazione (ordinaria o commissariale), ma non risulti intervenuta la delibera della Corte dei conti di approvazione o di diniego, di rimodulare il piano di riequilibrio, presentando la relativa proposta nei sessanta giorni successivi alla sottoscrizione della c.d. relazione di inizio mandato (di cui all'art. 4-*bis*, comma 2, del d.lgs. 149/2011) ⁽⁴⁷⁰⁾.

Le sezioni riunite in speciale composizione, con ordinanza 6 dicembre 2019, n. 6/EL, hanno sollevato questione di legittimità costituzionale (in relazione agli articoli 81, 119, comma primo, 97, comma primo, anche in combinato disposto con gli artt. 2 e 3 Cost.) degli artt. 243-*bis*, comma 5, e 243-*quater*, comma 7, del d.lgs. n. 267/2000, nella parte in cui, in combinato disposto, impongono l'automatico avvio della procedura di dissesto, nel caso di mancata adozione del piano di riequilibrio entro il termine perentorio prescritto dalla prima norma, senza consentire alle amministrazioni che inizino il nuovo mandato, in pendenza del predetto termine, di avvalersi della facoltà prevista dall'art. 243-*bis*, comma 5, TUEL, anche in assenza di una previa adozione di un piano da parte della precedente amministrazione e, comunque, senza tener conto della reale situazione finanziaria dell'ente locale

⁽⁴⁶⁹⁾ Tuttavia, come esposto in nota precedente, nel corso dei trascorsi anni di vigenza della procedura di riequilibrio, il legislatore ha più volte riaperto, nella ricorrenza di predeterminati presupposti, i termini, ritenuti perentori, per l'adozione del piano di riequilibrio da parte dell'ente locale, producendo plurime fattispecie di disparità di trattamento fra gli enti locali che, in modo pressoché casuale, presentavano i presupposti per accedere al differimento o alla riapertura (per lo più legati a contingenze temporali) e quelli che, invece, non presentandoli, hanno dovuto dichiarare il dissesto (cfr. art. 243-*quater*, comma 7, TUEL).

⁽⁴⁷⁰⁾ Per approfondimenti può farsi rinvio a C. conti, SS.RR. spec. comp., 13 marzo 2015, n. 6/EL.

per effetto del prolungamento del procedimento di controllo oltre i termini ordinatori previsti dall'art. 243-*quater*, commi 1 e 3, TUEL ⁽⁴⁷¹⁾.

La Corte Costituzionale, con sentenza 11 marzo 2021, n. 34, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'esposto art. 243-*bis*, comma 5, nella parte in cui non prevede che, in caso di inizio mandato, in pendenza del termine perentorio per l'approvazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, ove non vi abbia provveduto la precedente amministrazione, quella in carica possa deliberare il piano, presentando la relativa delibera nei sessanta giorni successivi alla sottoscrizione della relazione di inizio mandato (ex art. 4-*bis*, co. 2, d.lgs. n. 149/2011). Nell'occasione, la Consulta ha sottolineato come la mancata previsione della possibilità, da parte dell'amministrazione subentrante, di adottare un nuovo piano di riequilibrio (oltre che di rimodulare uno già approvato) si ponga in contrasto, oltre che con l'art. 3 Cost. (per disparità di trattamento), anche con gli artt. 81, 97, primo e secondo comma, e 119, primo comma, Cost. L'automatico avvio del dissesto quando una nuova amministrazione sia subentrata alla guida dell'ente e, chiamata a farsi carico della pesante eredità ricevuta dalle precedenti gestioni, senza essere messa nella condizione di predisporre un PRFP entro un termine congruo (che deve decorrere dalla sottoscrizione della relazione di inizio mandato, in cui si ha piena contezza della situazione finanziaria e patrimoniale dell'ente), è stato ritenuto che violi i principi dell'equilibrio di bilancio e della sana gestione finanziaria, nonché il mandato conferito agli amministratori dal corpo elettorale.

⁽⁴⁷¹⁾ Nello specifico, con motivazioni che saranno riprese nel paragrafo dedicato all'analisi delle sanzioni comminate dall'art. 243-*quater*, comma 7, TUEL, in caso di mancato rispetto dei termini perentori prescritti dalla procedura o di mancata approvazione del piano di riequilibrio, le sezioni riunite hanno sottolineato che l'art. 243-*quater*, comma 7, TUEL, nella parte in cui prevede l'automatismo del dissesto per il caso di mancata predisposizione del piano, da parte dell'ente locale, entro termini perentori, può ritenersi coerente con il principio del buon andamento, nonché proporzionato come conseguenza dello stato di squilibrio strutturale (dichiarato dallo stesso ente nel momento in cui fa ricorso alla procedura di riequilibrio), solo se vengono rispettati tutti gli *step* temporali della procedura, ivi compresi quelli riferiti a istruttoria e approvazione del piano (posto che il dichiarato squilibrio strutturale non dovrebbe mutare nel breve tempo necessario alla chiusura della procedura). Questo criterio di intrinseca ragionevolezza viene meno, invece, nei casi di superamento dei termini di controllo del PRFP, anche se legittimi alla luce della loro natura meramente ordinatoria. In questi casi, l'automatico passaggio al dissesto, conseguente alla declaratoria di tardività della presentazione del piano, diviene avulso dalla valutazione delle circostanze concrete, nonché sproporzionato nelle conseguenze. Ben può avvenire, infatti, che, al momento della dichiarazione di tardività nella presentazione del piano, l'evoluzione della gestione finanziaria abbia determinato il superamento del presupposto di squilibrio strutturale originario. In questo caso il passaggio alla procedura di dissesto sarebbe irragionevole e in contrasto con i principi di buon andamento dell'azione amministrativa, fissati agli artt. 97 e 3 Cost.

4.7.2.2. *Il contenuto del piano di riequilibrio finanziario pluriennale*

L'art. 243-*bis*, comma 6, TUEL dispone che il piano di riequilibrio finanziario deve tenere conto di tutte le misure necessarie a superare, entro l'arco temporale massimo di venti anni ⁽⁴⁷²⁾ (compreso quello in corso al momento dell'approvazione), le condizioni di disavanzo rilevate, e comunque (art. 243-*bis*, comma 6):

a) le eventuali misure correttive adottate dall'ente a seguito di comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria accertati dalla competente sezione regionale della Corte dei conti;

b) la puntuale ricognizione, con relativa quantificazione, dei fattori di squilibrio, in particolare del disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato e dei debiti fuori bilancio;

c) l'individuazione, con relative quantificazione e previsione dell'anno di realizzazione, delle misure necessarie per ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, per il ripiano del disavanzo di amministrazione e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio;

d) l'indicazione, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, della percentuale di ripiano del disavanzo di amministrazione da assicurare e degli importi previsti o da prevedere nei bilanci annuali e pluriennali per il finanziamento dei debiti fuori bilancio.

Ai fini della predisposizione del piano, l'ente locale è tenuto a effettuare una ricognizione di tutti i debiti fuori bilancio riconoscibili (nella ricorrenza dei presupposti indicati all'art. 194 TUEL) e, per il relativo finanziamento (cfr. art. 243-*bis*, comma 7), può provvedere anche mediante un percorso di rateizzazione, della durata massima pari al percorso di riequilibrio, convenuto con i creditori ⁽⁴⁷³⁾. A tale ultimo riguardo, le sezioni riunite in specia-

⁽⁴⁷²⁾ L'arco temporale in parola è stato ampliato, rispetto all'originario percorso massimo decennale, dall'art. 1, comma 888, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, successivamente modificato dall'art. 38, comma 1-*terdecies*, del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, che hanno novellato il comma 5-*bis* dell'art. 243-*bis* del TUEL, modulando l'arco temporale di riequilibrio (da un minimo di 4 a un massimo di 20 anni) in ragione del rapporto tra le passività da ripianare e l'ammontare degli impegni di spesa corrente risultanti dal rendiconto dell'anno precedente a quello di ricorso alla procedura.

⁽⁴⁷³⁾ Appare utile ricordare come l'art. 194 TUEL, a seguito della novella apportata dall'art. 53, co. 6, del d.l. 14 agosto 2020, n. 104, conv., con modif., dalla l. 13 ottobre 2020, n. 126, consenta, attualmente, di finanziare il pagamento dei debiti fuori bilancio mediante un piano di rateizzazione, convenuto con i creditori, non più solo triennale, ma anche per un arco temporale superiore, purché sia garantita la copertura delle quote annuali in ciascun esercizio dei bilanci interessati, in termini di competenza e di cassa (la delibera consigliare deve, inoltre, dettagliatamente motivare l'impossibilità di utilizzare altre risorse). Si tratta, per inciso, di facoltà che dovrebbe avere l'effetto di ridurre il ricorso alla procedura di riequilibrio, in particolare per i comuni di minori dimensioni, spesso costretti ad accedervi per l'impossibilità di finanziare debiti fuori bilancio (spesso derivanti da sentenze esecutive o da modalità alternative di chiusura di un contenzioso) nel ristretto arco temporale triennale previsto, originariamente, dall'art. 194, comma 2, del TUEL (oggi ampliato, come detto, dal novellato comma 3).

le composizione della Corte dei conti (cfr. sentenze 16 aprile 2014, n. 10/EL e 11 novembre 2014, n. 37/EL) hanno affermato che *“la mancata previsione ed allegazione di un idoneo accordo con i creditori costituisce un indice dell’inattendibilità del piano di riequilibrio, rinviando ad eventi futuri ed incerti la possibilità di ristrutturazione del debito”*. Di recente, per esempio, le medesime sezioni riunite (sent. 13 gennaio 2021, n. 7/EL) hanno giustificato il differimento di un accordo transattivo al momento dell’attendibile reperimento delle risorse necessarie (da mutuo e fondo di rotazione) al pagamento dei creditori (anche al fine di rispettare la *par condicio*). Maggiormente restrittive, sul punto, paiono le indicazioni contenute nella delibera di indirizzo della sezione delle autonomie 26 aprile 2018, n. 5/INPR, che, pur richiamando le sentenze prima indicate, ha sottolineato che la mancata sottoscrizione *“di un previo idoneo accordo con i creditori interessati costituisce carenza tale da rendere il piano di riequilibrio finanziario del tutto inattendibile”* (salvo mitigare la perentorietà dell’affermazione, che condurrebbe ad attribuire un potere di veto ad un solo creditore, a prescindere dalla mole del proprio credito, con la precisazione *“ove si determini il rinvio ad eventi futuri ed incerti della possibilità per l’ente di transigere o di rateizzare le sue passività”*) ⁽⁴⁷⁴⁾.

La deliberazione di ricorso alla procedura produce alcuni effetti limitativi della capacità amministrativa e negoziale degli enti locali, più stringenti nel caso in cui si faccia ricorso al fondo di rotazione (di cui all’art. 243-ter TUEL), offrendo, tuttavia, in quest’ultimo caso, la possibilità di utilizzare risorse finanziarie, ordinariamente non permesse, ai fini della copertura delle spese (in particolare, correnti). L’art. 243-bis, comma 8, TUEL consente agli enti, per tutto il periodo di durata del piano, di deliberare le aliquote o le tariffe dei tributi locali nella misura massima consentita, anche in deroga ad eventuali limitazioni disposte dalla legislazione vigente (art. 243-bis, comma

⁽⁴⁷⁴⁾ Per quanto riguarda la necessità del consenso di tutti i creditori interessati al piano di rateizzazione proposto dall’ente locale, in attesa di un auspicabile intervento legislativo, alcune sezioni regionali della Corte dei conti (cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 15 aprile 2015, n. 165/PRSP, e id., 27 novembre 2017, n. 338/PRSP), pur nel rispetto dei principi di diritto affermati dalle SS.RR. spec. comp., hanno ritenuto che l’elemento di incertezza, costituito dall’acquisizione dell’assenso del creditore alla riscossione rateale del proprio credito (consenso che, per i tempi e le modalità della procedura di riequilibrio, non può che essere definitivamente espresso dopo l’approvazione del piano da parte della sezione di controllo), in quanto esula dalla sfera di dominio dell’ente locale (il creditore, infatti, dopo il venir meno della sospensione interinale delle procedure esecutive, disposta dall’art. 243-bis, comma 4, TUEL, può avviare le conseguenti azioni), non necessariamente pregiudica l’approvazione del piano di riequilibrio. La sezione regionale di controllo, sulla base della valutazione complessiva di quest’ultimo, potrebbe, infatti, esprimere comunque un giudizio favorevole, riservandosi, in ragione dei futuri comportamenti del creditore, in sede di verifica semestrale sull’attuazione delle misure programmate (ex art. 243-quater, comma 6, del TUEL), di rivedere le proprie valutazioni (con conseguente imposizione della dichiarazione di dissesto, ex art. 243-quater, comma 7, TUEL).

8, lett. a)) ⁽⁴⁷⁵⁾. Inoltre, permette l'assunzione di mutui (per la copertura di debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento) in deroga ai limiti quantitativi posti dall'art. 204, comma 1, del medesimo TUEL ⁽⁴⁷⁶⁾, nonché di accedere al fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali di cui al successivo art. 243-ter TUEL.

Quest'ultima facoltà, che permette, sia pure quale mera anticipazione soggetta a restituzione, di ricorrere a risorse straordinarie per ripianare i disavanzi ed i debiti fuori bilancio, presuppone la decisione di deliberare le aliquote o le tariffe nella misura massima prevista dalla legge, l'impegno ad alienare i beni patrimoniali disponibili non indispensabili per i fini istituzionali dell'ente e la rideterminazione della dotazione organica ai sensi dell'art. 259, comma 6, del TUEL ⁽⁴⁷⁷⁾ (con impossibilità di variarla in aumento per la durata del piano di riequilibrio) ⁽⁴⁷⁸⁾.

Per quanto riguarda la possibilità di utilizzare le entrate derivanti dalla dimissione di immobili o di partecipazioni societarie per la copertura di disavanzi di parte corrente, non espressamente prevista dall'art. 243-bis del TUEL (il cui comma 8, lett. g), subordina l'accesso al fondo di rotazione al mero *"impegno ad alienare i beni patrimoniali disponibili non indispensabili per i fini istituzionali dell'ente"*), la sezione delle autonomie, nella deliberazione n. 13/2014/QMIG ha, invece, ritenuto che i proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili possano finanziare, sia all'interno della procedura di dissesto (cfr. art. 255 TUEL) che *"di accesso al fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter e per le finalità di cui all'art. 243-bis del TUEL"* l'intera massa passiva, anche i debiti o i disavanzi di parte corrente (in diffinità a quanto disposto, in via ordinaria, dall'art. 1, commi 443 e 444, della legge n. 228/2012 e dall'art. 193, comma 3, del TUEL). Sul punto si è, tuttavia, creata una successiva divergenza interpretativa. Mentre alcune pronunce (si rimanda, in particolare, a C. conti, sez. giur. spec. comp., sentenza 22 ottobre 2014, n. 34/EL ⁽⁴⁷⁹⁾) hanno ritenuto possibile utilizzare i proventi da aliena-

⁽⁴⁷⁵⁾ Per un esempio di ricorso al piano di riequilibrio per consentire l'innalzamento postumo di aliquote tributarie, si rinvia a C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 14 dicembre 2017, n. 90/PRSP.

⁽⁴⁷⁶⁾ L'art. 1, comma 715, della legge 208/2015 ha permesso, altresì, agli enti locali che hanno conseguito l'approvazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, per il periodo della sua durata, di utilizzare le risorse derivanti da operazioni di rinegoziazione di mutui, nonché dal riacquisto dei titoli obbligazionari, senza vincoli di destinazione.

⁽⁴⁷⁷⁾ Sul rapporto fra controllo sulla riduzione delle dotazioni organiche, da parte della Commissione ministeriale prevista dall'art. 155 del TUEL, presupposto per l'accesso al fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter TUEL, e istruttoria sul piano di riequilibrio, da parte della medesima Commissione, si rinvia a C. conti, sez. contr. autonomie, 26 marzo 2013, n. 11/INPR.

⁽⁴⁷⁸⁾ C. conti, sezione autonomie, deliberazione 3 marzo 2015, n. 8/INPR, ha precisato che il rinvio operato all'art. 259, comma 6, del TUEL deve intendersi riferito alla sola riduzione della dotazione organica e non anche alla spesa per il personale a tempo determinato (misura, quest'ultima, che può essere adottata, nel contesto degli interventi di cui al successivo comma 9 del medesimo art. 243-bis, ove necessaria al riequilibrio).

⁽⁴⁷⁹⁾ Può farsi rinvio, altresì, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 23 marzo 2017, n. 81/PAR.

zioni di beni patrimoniali per coprire disavanzi di parte corrente solo nel caso in cui, all'interno della procedura di riequilibrio pluriennale, si è chiesto l'accesso al fondo di rotazione ⁽⁴⁸⁰⁾, altre lo hanno consentito anche nella mera ricorrenza della procedura di riequilibrio ⁽⁴⁸¹⁾.

Per quanto concerne le limitazioni, oltre a quelle che saranno esposte in caso di accesso al fondo di rotazione, l'art. 243-*bis*, comma 8, TUEL prevede che gli enti locali, per tutto il periodo di durata del piano, siano soggetti ai controlli ministeriali in materia di copertura dei costi di alcuni servizi (art. 243, comma 2, TUEL), sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale (in maniera simile agli enti in situazione di deficitarietà strutturale e di dissesto, cfr. art. 243, commi 1 e 2, TUEL) ⁽⁴⁸²⁾. Inoltre, sono tenuti ad assicurare la copertura dei costi della gestione dei servizi a domanda individuale (indicati nell'art. 243, comma 2, lettera a), TUEL) ed il finanziamento integrale, con i proventi della relativa tariffa, dei costi dei servizi di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e dell'acquedotto.

Maggiormente generici, ma costituenti il presupposto per la redazione di un attendibile piano di riequilibrio (e, come tali, necessitanti, di adeguato controllo da parte delle sezioni regionali della Corte dei conti) sono gli obblighi imposti dalle lett. e) ed f) del comma 8 dell'art. 243-*bis* del TUEL, in base ai quali l'ente locale deve effettuare (prima della presentazione del piano) una revisione straordinaria di tutti i residui attivi e passivi conservati nel rendiconto, stralciando quelli inesigibili o di dubbia esigibilità ⁽⁴⁸³⁾, accerta-

⁽⁴⁸⁰⁾ La cui opzione impone ulteriori limitazioni all'attività amministrativa e negoziale degli enti locali.

⁽⁴⁸¹⁾ Per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Liguria, deliberazione 27 giugno 2014, n. 43; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazioni 17 dicembre 2013, n. 545/PRSP e id., 7 marzo 2017, n. 50/PRSP.

⁽⁴⁸²⁾ La sezione delle autonomie della Corte dei conti, nella deliberazione n. 4/2022/QMIG, con pronuncia di orientamento generale ex art. 6, comma 4, del decreto legge n. 174/2012, ha chiarito che il divieto posto dall'art. 90, comma 1, del d.lgs. n. 267/2000, in base al quale gli enti locali dissestati o strutturalmente deficitari non possono conferire a soggetti esterni incarichi di diretta collaborazione all'organo politico, non può essere esteso anche agli enti locali che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, salvo gli eventuali esercizi in cui questi ultimi si trovino nelle condizioni di deficitarietà strutturale delineate dall'art. 242 del TUEL. La delibera ha costituito l'occasione, altresì, per soffermarsi sui differenti presupposti delle tre situazioni di crisi finanziaria dell'ente locale, disciplinate dagli artt. 242, e seguenti, del TUEL.

⁽⁴⁸³⁾ Merita di essere precisato, come emergente anche dalle motivazioni della sentenza della Corte Costituzionale 14 febbraio 2019, n. 14, nonché, in particolare, dalla delibera di rimessione che l'ha originata (C. conti, sez. reg. contr. Campania, ordinanza 28 febbraio 2018), che la revisione dei residui in parola è qualificata come "*straordinaria*" in relazione al momento in cui il legislatore prescrive di effettuarla (preliminarmente all'approvazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, al fine di fare emergere la reale situazione finanziaria dell'ente), differente rispetto a quello "*ordinario*" previsto dall'art. 228, comma 3, del d.lgs. n. 267/2000 (al termine di ogni esercizio, prima dell'approvazione del rendiconto della gestione). Diversa, anche se spesso strumentalmente confusa nella prassi, è la revisione dei residui, ugualmente

re le posizioni debitorie aperte con il sistema creditizio e verificare la consistenza (con eventuale integrale ripristino) delle entrate aventi vincolo di destinazione (ordinariamente finalizzate alla realizzazione delle opere pubbliche ⁽⁴⁸⁴⁾).

Infine, nel periodo di durata del piano, l'ente locale è tenuto a effettuare una rigorosa revisione della spesa (con indicazione di precisi obiettivi), nonché una valutazione dei costi di tutti i servizi erogati e degli oneri derivanti, a carico del proprio bilancio, da organismi strumentali e società partecipate ⁽⁴⁸⁵⁾.

In caso di accesso al fondo di rotazione, l'art. 243-*bis*, comma 9, TUEL impone all'ente di adottare, altresì, le seguenti misure di riequilibrio della parte corrente del bilancio:

a) a decorrere dall'esercizio finanziario successivo, riduzione delle spese di personale (da realizzare, in particolare, attraverso l'eliminazione, dai fondi per il finanziamento della retribuzione accessoria del personale dirigente e di quello del comparto, delle risorse c.d. variabili ⁽⁴⁸⁶⁾);

definita “straordinaria” (art. 3, commi 7 e seguenti, d.lgs. n. 118/2011), effettuata *una tantum* alla data del 1° gennaio 2015, funzionale all'introduzione di un nuovo parametro normativo-contabile (quello della competenza finanziaria c.d. potenziata), costituente il necessario presupposto per avviare il sistema contabile c.d. armonizzato disciplinato dal d.lgs. n. 118/2011. Per tale ragione, come chiarito dalla Corte Costituzionale nella citata sentenza n. 18/2019, il disavanzo d'amministrazione generatosi *una tantum* dal riaccertamento “straordinario” dei residui (in particolare, a causa della prima costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità), funzionale all'introduzione di un nuovo paradigma normativo, è legittimamente ripianabile in un ampio arco temporale pluriennale (trent'anni, ex art. 3, comma 15, d.lgs. n. 118/2011), a differenza dei disavanzi d'amministrazione originati dalla ordinaria (e, si presume, cattiva) gestione, per i quali il ripiano deve essere contenuto in un arco temporale inferiore, al fine di non gravare impropriamente sulle generazioni future.

⁽⁴⁸⁴⁾ Per tale ragione la norma chiede di verificare, altresì, lo stato di attuazione degli investimenti avviati, potendo la realizzazione di questi ultimi, durante il percorso di riequilibrio, essere nuova occasione di tensione finanziaria.

⁽⁴⁸⁵⁾ L'art. 3, comma 4-*bis*, del d.l. 16/2014, convertito dalla legge 68/2014, ha previsto che, ai fini dell'attuazione dei piani di riequilibrio pluriennale, le società controllate dagli enti locali applicano le disposizioni di cui all'art. 1, comma 563, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, anche in deroga al principio della coerenza con il rispettivo ordinamento professionale. La norma in parola consente alle società controllate, direttamente o indirettamente, da pubbliche amministrazioni, sulla base di un accordo tra esse e senza necessità del consenso del lavoratore, di adottare processi di mobilità di personale, anche al fine di consentirne il risanamento finanziario o di ridurre eventuali eccedenze di personale. Va evidenziato, invero, che le facoltà consentite dalla norma sopra citata sono state estese, a regime, ai fini dell'attuazione dei piani di revisione delle partecipazioni societarie che ogni PA deve approvare annualmente (gli artt. 20, co. 7, e 24, co. 8, del d.lgs. n. 175/2016 rinviano, infatti, alle disposizioni contenute nell'art. 1, commi 613 e 614, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che, a sua volta, richiama le norme poste dai commi 563 e seguenti della legge n. 147/2013; si veda, altresì, in ordine alla rilevazione annuale delle eccedenze di personale delle società a controllo pubblico, l'art. 25 del medesimo d.lgs. n. 175/2016).

⁽⁴⁸⁶⁾ La norma fa letterale riferimento agli articoli 15, comma 5, e 26, comma 3, dei contrat-

b) entro un quinquennio, riduzione di almeno il 10% delle spese per acquisti di beni e prestazioni di servizi (macro-aggregato 03 della spesa corrente), finanziate con risorse proprie ⁽⁴⁸⁷⁾;

c) entro un quinquennio, riduzione di almeno il 25% delle spese per trasferimenti (macro-aggregato 04 della spesa corrente), finanziate con risorse proprie ⁽⁴⁸⁸⁾;

d) blocco dell'indebitamento (eccetto i mutui contratti, ai sensi del medesimo art. 243-*bis*, comma 8, lettera g), per la copertura di debiti fuori bilancio pregressi) ⁽⁴⁸⁹⁾.

Si ricorda che l'art. 243-*quinquies* del TUEL permette l'erogazione di ulteriori anticipazioni di cassa a favore degli enti locali sciolti per fenomeni di infiltrazione e di condizionamento di tipo mafioso, ed il successivo art. 243-*sexies* vieta atti di sequestro o di pignoramento sulle risorse provenienti dal fondo di rotazione di cui al precedente art. 243-*ter*, in quanto finalizzabili esclusivamente al pagamento dei debiti presenti nel piano di riequilibrio finanziario pluriennale ⁽⁴⁹⁰⁾.

ti collettivi nazionali di lavoro del 1° aprile 1999 (comparto) e del 23 dicembre 1999 (dirigenza), superati, per il personale non dirigenziale, dall'art. 67 del CCNL "Funzioni locali" del 21 maggio 2018 e, per i dirigenti, dagli artt. 56 e 57 del CCNL del 17 dicembre 2020.

⁽⁴⁸⁷⁾ L'art. 1, comma 436, lett. a), della legge 232/2016 ha specificato che, ai fini del computo della percentuale di riduzione, dalla base di calcolo sono esclusi gli stanziamenti destinati: 1) alla copertura dei costi di gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani; 2) alla copertura dei costi di gestione del servizio di acquedotto; 3) al servizio di trasporto pubblico locale; 4) al servizio di illuminazione pubblica; 5) al finanziamento delle spese relative all'accoglienza, su disposizione della competente autorità giudiziaria, di minori in strutture protette in regime di convitto e semiconvitto.

⁽⁴⁸⁸⁾ L'art. 1, comma 436, lett. a), della legge 232/2016 ha specificato che, ai fini del computo della percentuale di riduzione, dalla base di calcolo vanno escluse le somme relative ai trasferimenti destinati ad altri livelli istituzionali, come enti pubblici, agenzie o fondazioni lirico-sinfoniche. La lettera b) della medesima norma, inoltre, ha dato facoltà agli enti locali di procedere a compensazioni per gli obiettivi di riduzione posti dalle esposte lettere b) e c) del comma 9 dell'art. 243-*bis* del TUEL, ad eccezione delle spese per il personale.

⁽⁴⁸⁹⁾ L'art. 3, comma 3, lett. b), del d.l. 16/2014, convertito con modificazioni dalla legge 68/2014, ha inserito, nel corpo dell'art. 243-*bis* del TUEL, un comma 9-*bis*, in base al quale, in deroga ai comma 8, lettera g), e 9, lettera d), del medesimo articolo, nonché al successivo articolo 243-*ter*, i comuni (non cita province e città metropolitane) che fanno ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale possono contrarre mutui, anche oltre i limiti posti dall'art. 204, comma 1, TUEL, necessari alla copertura di spese di investimento relative a progetti e interventi che garantiscano l'ottenimento di risparmi di gestione funzionali al raggiungimento degli obiettivi fissati nel piano di riequilibrio (per un importo comunque non superiore alle quote di capitale dei mutui e dei prestiti obbligazionari precedentemente contratti ed emessi, rimborsate nell'esercizio precedente). Si tratta, invero, di deroga poco chiara. Solo il comma 9, lett. d), dell'art. 243-*bis* del TUEL vieta, come visto, agli enti in PRFP, che fanno ricorso al fondo di rotazione, di contrarre mutui (se non per il finanziamento di debiti fuori bilancio pregressi). Invece, il comma 8, lett. g), del medesimo art. 243-*bis* consente la contrazione di mutui per le medesime finalità, senza, tuttavia, a differenza del comma 9, vietarne l'accensione di nuovi durante l'arco temporale di riequilibrio.

⁽⁴⁹⁰⁾ L'art. 38, comma 2 del d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, conv., con modif., dalla l. 28

4.7.3. *L'esame del piano di riequilibrio finanziario pluriennale*

L'art. 243-*quater* del TUEL dispone che il piano di riequilibrio finanziario pluriennale, entro dieci giorni dall'adozione da parte del Consiglio dell'ente locale, va trasmesso alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, nonché alla Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali operante presso il Ministero dell'interno (cfr. art. 155 TUEL). Quest'ultima, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione ⁽⁴⁹¹⁾, deve espletare la necessaria istruttoria, anche sulla base delle Linee guida deliberate dalla sezione delle autonomie della Corte dei conti ⁽⁴⁹²⁾. In fase istruttoria, la Commissione può formulare rilievi o richieste, a cui l'ente è tenuto a fornire risposta entro trenta giorni e, all'esito, deve redigere una relazione finale che, con gli eventuali allegati, va trasmessa alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti ⁽⁴⁹³⁾.

La sezione delle autonomie, con la deliberazione 2 ottobre 2013, n. 22/QMIG, ha, tuttavia, riconosciuto un margine di potere istruttorio anche alle sezioni regionali della Corte dei conti, sottolineando che se queste ultime, ai fini della formulazione del giudizio conclusivo sul piano di riequilibrio, ravvisano la necessità di approfondimenti cognitivi necessari a valutare la con-

febbraio 2020, ha previsto che le somme anticipate dal fondo di rotazione in parola possono essere utilizzate, oltre che per i debiti presenti nel piano di riequilibrio, anche per il pagamento delle esposizioni eventualmente derivanti dal contenzioso censito nel piano.

⁽⁴⁹¹⁾ Si tratta di un termine non perentorio che, nella prassi, risulta ampiamente disatteso, producendo la necessità di un'ulteriore attività istruttoria da parte, anche, della sezione regionale di controllo competente, nonché, spesso, l'esigenza di una rivisitazione del piano di riequilibrio da parte dell'ente locale istante, in ragione delle, a volte numerose, novità normative o giurisprudenziali.

⁽⁴⁹²⁾ Oltre alle deliberazioni specificatamente adottate a tal fine (cfr. C. conti, sezione autonomie, 20 dicembre 2012, n. 16/INPR; id., 26 marzo 2013, n. 11/INPR; id., 26 aprile 2018, n. 5/INPR), le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti devono osservare, altresì, ai fini delle proprie valutazioni, quelle emesse dalla medesima sezione in riscontro a questioni di massima o a composizione di contrasti interpretativi, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, convertito dalla legge n. 213/2012 (si rinvia a C. conti, sezione autonomie, 8 gennaio 2013, n. 1/QMIG; id., 26 marzo 2013, 13/QMIG; id., 20 maggio 2013, n. 14/QMIG; id., 2 ottobre 2013, n. 22/QMIG; id., 15 aprile 2014, n. 6/QMIG; id., 8 maggio 2014, n. 13/QMIG; id., 3 ottobre 2014, n. 22/QMIG; id., 3 marzo 2015, n. 8/QMIG; id., 4 gennaio 2016, n. 1/QMIG; id., 3 maggio 2016, n. 13/QMIG; id., 20 dicembre 2016, n. 36/QMIG; id., 12 aprile 2017, n. 9/QMIG; id., 7 maggio 2019, n. 8/QMIG), nonché quelle emanate, ugualmente con valenza nomofilattica (art. 17, comma 31, decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), dalle sezioni riunite in sede di controllo (cfr. 23 marzo 2018, n. 2/QMIG). Costituiscono naturale supporto alle valutazioni delle sezioni regionali di controllo anche i principi di diritto affermati nelle sentenze depositate dalle sezioni riunite in speciale composizione in occasione di eventuali impugnazioni di delibere di sezioni regionali.

⁽⁴⁹³⁾ La procedura di approvazione dei piani di riequilibrio (cfr. C. conti, sezione delle autonomie, deliberazione n. 22/2013/QMIG e SS.RR. spec. comp., 21 settembre 2016, n. 21/EL) è caratterizzata da una sequenza procedimentale che vede coinvolti l'ente locale, la Commissione ministeriale e la sezione di controllo territorialmente competente.

gruenza delle misure riportate nel piano, non può ritenersi pregiudicato l'utilizzo degli ordinari poteri istruttori. Questi ultimi, tuttavia, dovrebbero essere contenuti entro il termine di 30 giorni dalla ricezione della documentazione dalla Commissione, assegnato, dall'art. 243-*quater*, comma 3, per l'approvazione del piano.

Esaurita la fase dell'interlocuzione istruttoria, il ridetto art. 243-*quater*, comma 3, TUEL dispone che la sezione regionale di controllo della Corte dei conti, entro 30 giorni (termine non perentorio ⁽⁴⁹⁴⁾) dalla ricezione della documentazione (piano adottato dall'ente locale e relazione della Commissione), deve deliberare per l'approvazione o per il diniego, valutando la congruenza delle misure proposte ai fini del riequilibrio finanziario dell'ente ⁽⁴⁹⁵⁾.

Per quanto riguarda la procedura da adottare, la sezione delle autonomie, nella citata deliberazione n. 22/2013/QMIG, ha precisato che la pronuncia di approvazione o di diniego del piano di riequilibrio può essere assunta in camera di consiglio laddove lo stato degli atti (rimessi dal magistrato istruttore alla valutazione del presidente della sezione) non renda necessaria ulteriore attività cognitiva o accertativa in contraddittorio con l'ente che ha redatto il piano. Di contro, la forma della pubblica adunanza è stata ritenuta necessaria nei casi in cui si presenti tale necessità, in funzione di garanzia e tutela del principio del contraddittorio ⁽⁴⁹⁶⁾.

Circa il metro di giudizio che la sezione regionale di controllo deve adottare, le sezioni riunite in speciale composizione della Corte dei conti (competenti a sindacare le decisioni delle sezioni regionali di controllo ai sensi dell'art. 243-*quater*, comma 5, del TUEL ⁽⁴⁹⁷⁾) hanno sottolineato la necessità di un approccio non atomistico alla valutazione delle misure di riequilibrio contenute nel piano, posto che ove quest'ultimo si palesi congruo o, comunque, potenzialmente sostenibile nel suo complesso, è da preferirsi alla dichiarazione di dissesto. Risulta necessario apprezzare, *ex ante*, la ragionevole probabilità, in prospettiva, di raggiungimento del risanamento finanziario, impregiudicato il monitoraggio semestrale, da parte della medesima sezione regionale, volto a verificare il conseguimento degli obiettivi interme-

⁽⁴⁹⁴⁾ Cfr., C. conti, SS.RR. spec. comp., citate n. 2/2016/EL e n. 21/2016/EL.

⁽⁴⁹⁵⁾ Un'ampia ricostruzione della natura del sindacato attribuito alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti in materia di piani di riequilibrio finanziario pluriennale, nonché dei conseguenti parametri di riferimento, risulta presente in C. conti, sez. reg. contr. Campania, 23 ottobre 2019, n. 198/PRSP.

⁽⁴⁹⁶⁾ Principio che, si ricorda, è stato valorizzato dalla Corte Costituzionale, unitamente ad altri, al fine di assimilare la valutazione di un piano di riequilibrio, da parte di una sezione regionale di controllo, ad un "giudizio" ai fini della legittimazione a sollevare questioni di legittimità costituzionale ove rilevanti (e non manifestamente infondate) per la decisione (cfr. Corte Cost., sentt. n. 18/2019 e n. 80/2021).

⁽⁴⁹⁷⁾ Competenza confermata dall'art. 11, comma 6, del nuovo codice di giustizia contabile, d.lgs. n. 174/2016.

di (cfr. C. conti, sezioni riunite in speciale composizione, sentenza 17 luglio 2017, n. 21/EL) ⁽⁴⁹⁸⁾.

In merito, la citata delibera di orientamento della sezione delle autonomie della Corte dei conti n. 5/2018/INPR ha sottolineato l'importanza che assume, sotto il profilo valutativo, il giudizio sulla “*congruità dei mezzi*”, che potrebbe essere compromesso, per esempio, dall'accertata scarsa capacità di riscossione dei crediti, dal costante aumento delle spese correnti oppure dalla riscontrata cronica situazione di illiquidità palesata dal ricorso sistematico ad anticipazioni di tesoreria, ecc. La valutazione del piano impone, pertanto, un giudizio in termini di veridicità e attendibilità delle previsioni e, quindi, di sostenibilità finanziaria del riequilibrio. A tal fine, in aderenza alle indicazioni offerte dalla giurisprudenza delle sezioni riunite in speciale composizione viene valorizzata la necessità di una “*visione dinamica*”, e prognostica, della situazione contabile e finanziaria dell'ente. Di conseguenza, le prospettive di recupero devono essere valutate tenendo in considerazione la situazione esistente al momento dell'approvazione da parte della sezione regionale (che potrebbe essersi modificata rispetto al momento di redazione del piano di riequilibrio da parte dell'ente locale, che, in ragione dei tempi di istruttoria, potrebbe essere anteriore anche di alcuni esercizi) ⁽⁴⁹⁹⁾.

Il piano di riequilibrio, inoltre, deve necessariamente risultare coerente, per esempio, con le misure di razionalizzazione delle società partecipate, con i contratti di servizio e gli impegni assunti dall'ente nei confronti di terzi ovvero imposti *ex lege*. In particolare, va ponderata l'adeguatezza della quota di ripiano annua stimata rispetto alle risorse disponibili ed agli altri fattori determinanti, quali i coefficienti di rigidità del bilancio (su tutti, oneri per ammortamento del debito e spesa per il personale a tempo indeterminato).

⁽⁴⁹⁸⁾ In proposito, in un passaggio motivazionale di C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 15 aprile 2015, n. 165/PRSP, si legge: “*conformemente all'insegnamento delle sezioni riunite richiamato in precedenza, la valutazione di congruità tra obiettivo e risultato della pianificazione deve fondarsi tra elementi già esistenti e certi (cioè, l'entità dello squilibrio da ripianare) e una serie di elementi non ancora esistenti (cioè, le entrate da accertare e da riscuotere); in particolare, il piano è congruente se si prefigge un obiettivo non inferiore rispetto a quello necessario per il riequilibrio (congruenza dell'obiettivo) o se le previsioni di entrata e di spesa in esso contenute, a legislazione vigente, sono attendibili (congruenza dei mezzi)*”.

⁽⁴⁹⁹⁾ Nella recente citata ordinanza n. 16/2019/EL, le sezioni riunite in speciale composizione hanno avuto modo di ripercorrere la propria giurisprudenza in materia, ricordando che “*per ovviare alla patologica durata della procedura*”, da tempo è stato affermato che “*le valutazioni compiute dalla Commissione e dalla sezione regionale in sede istruttoria ed in sede procedimentale, e persino quelle successive in sede di eventuale giudizio, devono essere necessariamente improntate ad una visione dinamica della situazione contabile dell'ente, in costante evoluzione, esercizio dopo esercizio, e debbono tener conto, in una visione tendenziale dell'equilibrio di bilancio, dei fatti di gestione sopravvenuti all'adozione del piano ed alla valutazione della sezione di controllo*” (per limitarsi alle pronunce più recenti, SS.RR. spec. comp., 15 gennaio 2019, n. 2/EL, 1° agosto 2018, n. 23/EL, 7 febbraio 2018, n. 8/EL, 1° aprile 2021, n. 7/EL).

La giurisprudenza delle sezioni riunite in speciale composizione⁽⁵⁰⁰⁾ appare ispirata a maggiore rigore nella valutazione della corretta e trasparente esposizione, da parte dell'ente locale, in sede di delibera di ricorso alla procedura e, soprattutto, del successivo piano di riequilibrio, delle passività e dei debiti fuori bilancio da ripianare. L'omessa completa rilevazione è stata, infatti, spesso considerata fattore ostativo alla valutazione del successivo percorso di riequilibrio (in termini di congruità dei mezzi), ritenendosi assorbente la valutazione di inaffidabilità della sottostante massa passiva da ripianare. Più di recente, in omaggio alla necessità di una valutazione aggiornata del piano di riequilibrio, le sezioni riunite in speciale composizione (per esempio, sent. 13 gennaio 2021, n. 7/EL) hanno evidenziato che l'eventuale inattendibilità della massa passiva dichiarata deve essere tale da inficiare, sotto un profilo quantitativo, la congruità del percorso di recupero e che non possono non essere tenuti in considerazione i fatti intervenuti fra il momento della redazione del piano e quello di esame da parte della sezione (a cui è funzionale la prodromica attività istruttoria)⁽⁵⁰¹⁾.

4.7.4. L'impugnazione delle decisioni delle sezioni regionali di controllo in materia di piani di riequilibrio

L'art. 243-*quater*, comma 5, TUEL prevede che la delibera di approvazione o di diniego del piano di riequilibrio possa essere impugnata, entro 30

⁽⁵⁰⁰⁾ Può farsi rinvio, per esempio, alla sentenza 20 maggio 2019, n. 15/EL, alle pronunce da quest'ultima richiamate, nonché, più di recente, 20 novembre 2020, n. 34/EL e 1° febbraio 2021, n. 3/EL, in cui viene evidenziata una pregiudizialità logica e giuridica della quantificazione veritiera e corretta della massa passiva rispetto alla congruità delle misure di copertura finanziaria.

⁽⁵⁰¹⁾ Si tratta di orientamento che appare maggiormente coerente con i principi affermati dalle medesime sezioni riunite (riportati in nota precedente e che saranno ripresi in sede di analisi dell'art. 243-*quater*, comma 7, TUEL), nonché dalla sezione delle autonomie (citata deliberazione n. 5/2018/INPR), in ordine al necessario carattere dinamico della valutazione che deve operare la sezione regionale di controllo, che, soprattutto in ragione dei dilatati tempi istruttori, non può non essere "attualizzata" rispetto al momento, a volte antecedente di svariati esercizi, di redazione del piano di riequilibrio da parte dell'ente locale. In queste ipotesi, infatti, negare l'approvazione del piano di riequilibrio in ragione dell'emersione, in sede istruttoria, dell'inaffidabile quantificazione della massa passiva al momento del ricorso alla procedura, in presenza, invece, di strumenti di ripiano valutabili come congrui (o, addirittura, del venir meno o dell'attenuarsi, per ragioni endogene o esogene, della situazione di squilibrio finanziario), condurrebbe l'ente locale a dover procedere alla dichiarazione di dissesto (comminata dall'art. 243-*quater*, comma 7, TUEL) in assenza non solo dei presupposti della situazione di "incapacità finanziaria", richiesti dall'art. 244 TUEL, ma anche, in casi estremi, di un disavanzo o di debiti fuori bilancio da ripianare (ove, *medio tempore*, venuti meno o assorbibili nell'arco temporale ordinario triennale, di cui agli artt. 188 e 193 TUEL). Analoghi principi possono desumersi, per esempio, dalla citata sentenza della Corte Costituzionale n. 34/2021, che ha sottolineato come la normativa in materia di PRFP debba essere letta anche alla luce del principio di ragionevolezza e di buon andamento, non potendo il dissesto costituire conseguenza sproporzionata e non coerente con la *ratio* complessiva della procedura.

giorni dalla pubblicazione ⁽⁵⁰²⁾, nelle forme del giudizio ad istanza di parte, innanzi alle sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione ⁽⁵⁰³⁾, che devono pronunciarsi, nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema di contabilità pubblica (art. 103, secondo comma, della Costituzione), entro 30 giorni dal deposito del ricorso ⁽⁵⁰⁴⁾ (le medesime sezioni riunite decidono, sempre in unico grado, sui ricorsi avverso i provvedimenti di ammissione al fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter).

Secondo il consolidato orientamento delle sezioni riunite in speciale composizione ⁽⁵⁰⁵⁾, il giudizio *de quo* non costituisce un gravame avverso una sentenza di primo grado, ma lo strumento con il quale è possibile attivare un sindacato giurisdizionale sulle deliberazioni di diniego dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale adottate dalle sezioni regionali di controllo ⁽⁵⁰⁶⁾. Trattandosi, quindi, di un giudizio in unico grado, di merito, con giurisdizione piena ed esclusiva delle sezioni riunite, non trovano applicazione le regole processuali che delimitano l'oggetto del giudizio in appello (effetti devolutivi del gravame e divieto di *nova* ex art. 345 c.p.c., cfr. C. conti, sezioni riunite in speciale composizione, sentenza 3/2014/EL). È stato, altresì, chiarito che la cognizione piena se, per un verso, non limita l'oggetto del giudizio in esame ai vizi della deliberazione impugnata, quali denunciati dal ricorrente (permettendo alle sezioni riunite di pervenire ad un'autonoma diversa valutazione del piano di riequilibrio a suo tempo presentato), dall'altro non comporta che il ricorrente abbia il potere di sollecitare le sezioni riunite alla considerazione di fatti nuovi (diversi rispetto a quelli riconducibili ad una più ponderata valutazione prognostica dell'attendibilità delle previsioni del documento presentato), né, a maggior ragione, consente di presentare un nuovo piano di riequilibrio. Giova, altresì, ricordare che l'ambito del giudizio *de quo* attiene non solo alla verifica della razionalità, coerenza e legittimità del percorso argomentativo e del corredo motivazionale posto alla base della pronuncia di diniego di approvazione da parte della sezione regionale di controllo, ma deve tenere conto, in una visione dinamica, anche dei fatti comportanti una diversa situazione finanziaria e contabile *medio tem-*

⁽⁵⁰²⁾ Cfr. C. conti, sez. contr. autonomie, 2 ottobre 2013, n. 22/QMIG.

⁽⁵⁰³⁾ E comunicare, in aderenza al comma 4 dell'art. 243-*quater* TUEL, al Ministero dell'interno.

⁽⁵⁰⁴⁾ La norma prevede che, fino alla scadenza del termine per impugnare, e, nel caso di presentazione del ricorso, sino alla relativa decisione, le procedure esecutive intraprese nei confronti dell'ente siano sospese.

⁽⁵⁰⁵⁾ Cfr., per esempio, sentenze 17 aprile 2014, n. 11/EL; id., 17 gennaio 2017, n. 1/EL.

⁽⁵⁰⁶⁾ Come precisato, inoltre, da C. conti, SS.RR. spec. comp., 12 giugno 2013, n. 2/EL, la sezione regionale di controllo "*non può definirsi parte del giudizio, poiché essa non è portatrice di interessi propri, bensì di interessi oggettivi legati alla funzione neutrale del suo controllo; ma ciò non comporta la non conoscibilità dello svolgimento di un giudizio che ha per oggetto la deliberazione della sezione stessa, il che giustifica, sotto un profilo organizzativo e funzionale, la notifica del ricorso e del decreto di fissazione di udienza*".

pore intervenuta (cfr., C. conti, SS.RR. in spec. comp., sentenze n. 3/2014/EL e n. 11/2014/EL) ⁽⁵⁰⁷⁾.

Per quanto riguarda gli effetti della sentenza, le sezioni riunite hanno sottolineato, inoltre, come, a seguito dell'accoglimento del ricorso, che, come tale, annulla, totalmente o parzialmente, il pronunciamento della sezione regionale di controllo, resta in capo a quest'ultima la valutazione di merito circa la sussistenza dei rimanenti presupposti per l'approvazione (o la rimodulazione) del piano di rientro (nonché sulla relativa attendibilità e congruenza) quando tali profili non sono stati oggetto di specifico esame (e, pertanto, non hanno formato oggetto del giudizio). Infatti, il sindacato giurisdizionale riconosciuto dalla legge, pur avendo carattere pieno, incontra, tuttavia, il limite del dedotto in giudizio. Questo significa che la sentenza può riguardare unicamente il punto controverso oggetto di causa, e non già la valutazione di legittimità (per altri profili) o di congruità di un piano di riequilibrio, rimessa alla sezione regionale di controllo competente ⁽⁵⁰⁸⁾.

L'impugnazione di deliberazioni delle sezioni regionali di controllo adottate all'interno della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (artt. 243-bis, e seguenti, del TUEL) ha costituito l'occasione, per le sezioni riunite in speciale composizione, per precisare i presupposti della legittimazione ad agire e dell'interesse a ricorrere, anche da parte di soggetti non facenti parte della procedura (o meglio, giudizio) di controllo, integrando e ampliando principi già affermati, in materia di controlli sulle società pubbliche ⁽⁵⁰⁹⁾, nelle già citate sentenze n. 16/2019/EL, n. 17/2019/EL e n. 25/2019/EL, che vanno ritenuti validi anche per l'impugnazione delle deliberazioni assunte in sede di ordinari controlli di legalità finanziaria ⁽⁵¹⁰⁾ ovvero all'interno della procedura di c.d. dissesto guidato ⁽⁵¹¹⁾, nonché per le decisioni di parifica dei rendiconti delle regioni e province autonome ⁽⁵¹²⁾.

⁽⁵⁰⁷⁾ In C. conti, SS.RR. spec. comp., 6 febbraio 2017, n. 3/EL, si legge che è "jus receptum il principio secondo cui il sindacato sui ricorsi ex art. 243-quater, comma 5, d.lgs. 267/2000 ha natura piena e dinamica, con possibilità di tenere conto anche delle sopravvenienze normative le quali possono implicare l'accoglimento del ricorso con annullamento della delibera di controllo impugnata, pur in assenza di vizi di quest'ultima (sez. riun., n. 58/2015/EL e n. 25/2016/EL)" ovvero "far emergere una realtà giuridica tale da far rilevare la cessazione della materia del contendere".

⁽⁵⁰⁸⁾ Cfr. C. conti, SS.RR. spec. comp., sentenza/ordinanza 17 aprile 2014, n. 11/EL; id., sentenza 5 ottobre 2015, n. 55/EL; id., sentenza 7 dicembre 2016, n. 26/EL; id., sentenza 6 febbraio 2017, n. 3/EL; id., sentenza 4 agosto 2021, n. 9/EL.

⁽⁵⁰⁹⁾ Previsti da varie disposizioni del d.lgs. n. 175/2016 (c.d. Testo unico delle società pubbliche).

⁽⁵¹⁰⁾ Ex art. 148-bis del TUEL, per gli enti locali; ex artt. 1, commi 3, 4 e 7, del d.l. n. 174/2012, convertito dalla legge n. 213/2012, per le regioni e gli enti del servizio sanitario nazionale.

⁽⁵¹¹⁾ Disciplinata dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011 e su cui ci si soffermerà in successivi paragrafi del presente capitolo.

⁽⁵¹²⁾ Art. 1, comma 5, del citato d.l. n. 174/2021. In proposito, di recente, le sezioni riunite in

Le sezioni riunite in speciale composizione (sentenza 12 novembre 2020, n. 32/EL) hanno ritenuto che debba essere riconosciuta la *legittimazione ad agire* anche a soggetti diversi dall'ente controllato, che si assumano titolari di situazioni giuridiche soggettive lese dalla pronuncia di una sezione regionale di controllo.

Al riguardo, la Corte Costituzionale (⁵¹³) ha riconosciuto il diritto alla tutela giurisdizionale nei confronti dei soggetti che hanno preso parte al procedimento di controllo, che, a maggior ragione, deve essere concesso ai titolari di diritti ed interessi non rappresentati nel giudizio di controllo (dove parte necessaria è solo l'ente controllato), che prospettino di aver subito una lesione dalla pronuncia della sezione regionale della Corte dei conti. Negare la legittimazione ad agire da parte di soggetti terzi (aventi un interesse ad agire, come più avanti specificato), in una materia attribuita alla giurisdizione esclusiva della Corte dei conti, si tradurrebbe, infatti, in un diniego di giustizia contrario all'art. 24 della Costituzione (*"Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi"*).

Pertanto, le norme che disciplinano l'azione innanzi alle sezioni riunite in speciale composizione non escludono la legittimazione ad agire di soggetti diversi dall'ente controllato. L'art. 243-*quater*, comma 5, del TUEL, per esempio, prevede che possa essere impugnata *"la delibera di approvazione o di diniego del piano"* e che *"le medesime sezioni riunite si pronunciano in unico grado, nell'esercizio della medesima giurisdizione esclusiva, sui ricorsi avverso i provvedimenti di ammissione al Fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter"*. A sua volta, l'art. 11, comma 6, del d.lgs. n. 174/2016 dispone che le sezioni riunite decidono *"in materia di piani di riequilibrio degli enti territoriali e ammissione al fondo di rotazione"* (lett. a)) e *"nelle materie di contabilità pubblica nel caso di impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo"* (lett. e)). L'art. 124, comma 1, lett. c), del medesimo Codice

speciale composizione (sentenza 17 dicembre 2021, n. 20/DEL), superando quanto affermato in precedenti pronunce (sentenze 15 dicembre 2017, n. 44, e 15 gennaio 2019, n. 1), hanno ammesso l'interesse all'impugnazione, da parte del pubblico ministero contabile (parte necessaria del giudizio di parifica), della decisione di parifica della sezione regionale di controllo, anche dopo l'approvazione, con legge, del rendiconto da parte della regione.

(⁵¹³) La già citata sentenza n. 39/2014 ha sottolineato come l'accertamento effettuato dalle sezioni regionali di controllo abbia effetti non meramente collaborativi, ma imponga agli enti controllati, pena sanzioni o limitazioni variamente articolate dalla legge, l'adozione delle misure necessarie a rimuovere le irregolarità o le disfunzioni segnalate. Di conseguenza, *"non può essere esclusa la garanzia della tutela dinanzi al giudice assicurata dal fondamentale principio dell'art. 24 Cost. (sentenza n. 470 del 1997). Resta, perciò, in discussione, non già l'an, ma soltanto il quomodo di tale tutela. L'identificazione di tale tutela costituisce, tuttavia, un problema interpretativo della normativa vigente"*. La sentenza n. 18/2019, inoltre, ha precisato che il giudizio instaurato davanti alle sezioni riunite in speciale composizione *"costituisce l'unica sede in cui possono essere fatti valere gli interessi dell'amministrazione sottoposta al controllo e degli altri soggetti che si ritengano direttamente incisi dalla pronuncia della sezione regionale di controllo"*.

di giustizia contabile prevede che il ricorso sia notificato “in ogni caso agli eventuali ulteriori controinteressati”.

Negare *ab origine* la legittimazione di soggetti diversi dall'ente controllato integrerebbe, pertanto, un'ipotesi di denegata giustizia, che potrebbe dar luogo ad una questione di giurisdizione, prospettabile quando il giudice speciale si sia rifiutato di esercitare il potere giurisdizionale (Cass., sez. un., 29 dicembre 2017, n. 31226) ⁽⁵¹⁴⁾.

La legittimazione ad agire costituisce una condizione dell'azione, cioè una condizione per ottenere dal giudice una qualsiasi decisione di merito, la cui esistenza è da riscontrare alla stregua della fattispecie giuridica prospettata con l'atto introduttivo del giudizio. In altre parole, la condizione per ottenere una pronuncia giudiziale è l'idoneità astratta della situazione soggettiva prospettata ad essere tutelata nel giudizio (come da consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione) ⁽⁵¹⁵⁾.

Quanto all'interesse a ricorrere, in virtù dell'espresso richiamo fatto dall'art. 27 del d.lgs. n. 174/2016, si applica al giudizio contabile l'art. 100 c.p.c., in base al quale “*Per proporre una domanda o per contraddire alla stessa è necessario avervi interesse*”. Quest'ultimo deve essere concreto ed attuale e richiede che la parte prospetti l'esigenza di ottenere un risultato utile, giuridicamente apprezzabile, non conseguibile senza l'intervento del giudice (per esempio, Cassazione 24 gennaio 2019, n. 2057). Peraltro, nei giudizi innanzi alle sezioni riunite in speciale composizione della Corte dei conti, la valutazione dell'interesse ad agire deve essere particolarmente puntuale e rigorosa, in quanto, trattandosi di giurisdizione che investe i bilanci (e, in generale, funzioni e servizi) pubblici, il cui contenuto presenta margini di discrezionalità, si rischia di trasporre in sede giudiziaria meri conflitti di natura politica. Pertanto, per ravvisare l'interesse ad agire innanzi alle sezioni riunite da parte di soggetti che non hanno partecipato alla procedura di controllo, occorre dedurre una lesione alla propria situazione giuridica soggettiva che deriva dagli accertamenti effettuati dalla sezione di controllo, che possono acquisire stabilità giuridica (SS.RR. in spec. comp., citate sentenze n. 7/2018/EL e n. 64/2015/EL), costituendo il presupposto di successivi provvedimenti amministrativi, in genere obbligatori e vincolati (in termini, le citate sentenze delle sezioni riunite della Corte dei conti n. 16/2019/EL, 17/2019/EL e 25/2019/EL, in materia di controlli sulle società pubbliche).

In proposito, l'accertamento, da parte della sezione regionale di controllo, di una situazione finanziaria di dissesto (sia ex art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011 che ex art. 243-*quater*, comma 7, del TUEL) costituisce il presupposto di successivi provvedimenti amministrativi che possono ledere po-

⁽⁵¹⁴⁾ In termini, sotto il profilo del diritto europeo, Cass., sez. un., 18 settembre 2020, n. 19598.

⁽⁵¹⁵⁾ Per esempio, sentenze 10 maggio 2010, n. 11284; 27 giugno 2011, n. 14177; 16 febbraio 2016, n. 2951.

sizioni giuridiche di terzi (nel caso oggetto del giudizio concluso con la sentenza n. 32/2020/EL, il ricorso era stato proposto da vari ricorrenti nella qualità di consiglieri comunali in carica, cittadini, ex amministratori o creditori) ⁽⁵¹⁶⁾. Analogo effetto può derivare da una pronuncia che, ai sensi dell'art. 148-bis del TUEL, imponga, come già esaminato, una “*preclusione dei programmi di spesa*” *sub specie* di limitazione della gestione finanziaria degli enti locali alle regole poste dagli artt. 188, comma 1-*quater* ⁽⁵¹⁷⁾, o 163, comma 2 ⁽⁵¹⁸⁾, del TUEL.

Sulla scorta di tali principi, le sezioni riunite in speciale composizione hanno riconosciuto (oltre alla legittimazione ad agire) l'interesse a impugnare le delibere di sezioni regionali di controllo da parte dei consiglieri comunali in carica, in ragione della lesività degli accertamenti giudiziari che implicano la necessità di una dichiarazione di dissesto, posto che tale procedura ha effetti riduttivi del *munus* pubblico esercitato ⁽⁵¹⁹⁾, in particolare sotto il profilo della limitazione dell'esercizio dei loro diritti, previsti dalla legge, in materia di bilancio (attribuite dalla legge al Consiglio comunale) ⁽⁵²⁰⁾.

⁽⁵¹⁶⁾ L'accertamento di una situazione di dissesto fa sorgere l'obbligo per i consiglieri comunali di deliberare in tal senso e la relativa omissione comporta l'intervento sostitutivo di un commissario nominato dal prefetto e lo scioglimento del Consiglio (artt. 247 e 141 TUEL).

⁽⁵¹⁷⁾ “*Agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge. Sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi*”.

⁽⁵¹⁸⁾ “*Nel caso in cui il bilancio di esercizio non sia approvato entro il 31 dicembre e non sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio, o il bilancio non sia stato approvato entro i termini previsti ai sensi del comma 3, è consentita esclusivamente una gestione provvisoria nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione provvisoria. Nel corso della gestione provvisoria l'ente può assumere solo obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi, quelle tassativamente regolate dalla legge e quelle necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente. Nel corso della gestione provvisoria l'ente può disporre pagamenti solo per l'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, per le spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, per le sole operazioni necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente*”.

⁽⁵¹⁹⁾ La magistratura amministrativa ha specificato che i consiglieri comunali in carica hanno un interesse differenziato e qualificato ad impugnare le deliberazioni consiliari solo ove da esse derivi la compressione di una prerogativa del loro *ius ad officium* (per esempio, Consiglio di Stato, sentenze 21 giugno 2018, n. 3814; 7 luglio 2014, n. 3446; 19 aprile 2013, n. 2213).

⁽⁵²⁰⁾ La medesima sentenza, invece, non ha riconosciuto l'interesse ad impugnare in capo ad un ex sindaco, ritenendo non sufficiente la prospettazione dell'esposizione al rischio di una indagine da parte della Procura contabile ex art. 248, comma 5, TUEL (reputato come solo eventuale) e la posizione di creditore verso il comune per i compensi maturati durante la carica amministrativa (che, ove non interamente soddisfatti all'interno della procedura di dissesto, possono essere fatti valere nei confronti dell'ente risanato: cfr. Corte Cost., sentenza

4.7.5. Il controllo sulla fase esecutiva del piano di riequilibrio

L'art. 243-*quater*, comma 6, del TUEL impone all'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente ⁽⁵²¹⁾, per consentire il controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, di trasmettere al Ministero dell'interno ed alla competente sezione regionale della Corte dei conti, entro quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento dei suoi obiettivi intermedi ⁽⁵²²⁾, nonché, entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata, una relazione finale sulla completa attuazione e sui risultati di riequilibrio raggiunti. Mentre l'inoltro al Ministero dell'interno risulta previsto a meri fini conoscitivi, l'art. 243-*quater*, comma 3, prevede invece, espressamente, che la Corte dei conti vigili sull'attuazione del percorso di riequilibrio, adottando apposita pronuncia.

n. 269/1998).

La medesima sentenza ha negato l'interesse ad agire in capo ad alcuni residenti nel comune. Anche se la giurisprudenza amministrativa ha ritenuto che, nel caso di dichiarazione di dissesto finanziario, sussistono la legittimazione e l'interesse a ricorrere di tutte le singole persone fisiche residenti nel comune, in quanto costituisce la premessa per ulteriori provvedimenti sfavorevoli, contro i quali esse non avrebbero poi modo di difendersi (Consiglio di Stato, sentenza 17 maggio 2006, n. 2837, n. 1789), le sezioni riunite della Corte dei conti non hanno ritenuto sufficiente l'interesse ad evitare l'innalzamento della leva fiscale ai limiti massimi di legge, la riduzione dei servizi e l'innalzamento di costo di quelli rimanenti (art. 251 TUEL), posto che troverebbero tutela con la possibilità di esperire, anche innanzi alla Corte dei conti, l'azione popolare prevista dall'art. 9 TUEL (*"ciascun elettore può far valere in giudizio le azioni e i ricorsi che spettano al comune e alla provincia"*), nonché tramite la partecipazione al giudizio della procura generale, che partecipa al giudizio *"in rappresentanza degli interessi adespoti di natura finanziaria"* (Corte Cost., sentenza n. 18/2019). Pertanto, si è ritenuto che l'interesse ad agire *jure proprio* dei privati cittadini richieda la prova di una specifica lesione dei cittadini residenti, in quanto contribuenti o fruitori di un servizio pubblico.

⁽⁵²¹⁾ Trattasi di opzione legislativa che attribuisce, impropriamente, all'organo di revisione anche compiti di referto sugli obiettivi conseguiti, nel percorso di riequilibrio, dall'ente locale, in luogo di funzioni meramente certificative dei dati finanziari, economici o patrimoniali. Si tratta di valutazioni che, invece, non possono non implicare l'intervento dei competenti organi dirigenziali e politico-amministrativi, a cui la sezione regionale di controllo deve, necessariamente, rivolgersi ai fini della formulazione delle proprie valutazioni (anche al fine di garantire adeguato confronto istruttorio). Si tenga presente, altresì, che, essendo il percorso di riequilibrio finanziario dell'ente locale l'oggetto del controllo della Corte dei conti (e non il comportamento, eventualmente omissivo o non diligente, dell'organo di revisione), la valutazione della sezione regionale rischia di essere condizionata da ritardi o omissioni di un organo in posizione di integrale autonomia rispetto all'ente locale su cui esercita l'attività di revisione (e sul quale quest'ultimo può solo esercitare un potere di messa in mora, finalizzato alla revoca ex art. 235, comma 2, TUEL).

⁽⁵²²⁾ L'art. 114-*bis*, comma 2, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, ha previsto che la verifica sullo stato di attuazione del piano di riequilibrio relativa al primo semestre del 2020 va effettuata nell'ambito di quella relativa al secondo semestre, che deve riguardare l'intero anno, nonché tenere conto degli effetti dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.

La sezione delle autonomie, nella deliberazione 20 dicembre 2016, n. 36/QMIG, ha sottolineato come la lettura combinata dei commi 3 e 6 dell'art. 243-*quater* del TUEL consente di giungere alla conclusione che l'esame dello stato di attuazione dei piani di riequilibrio non è diretto solo ad una verifica contabile del conseguimento di ciascun obiettivo programmato dall'ente locale, ma ad analizzare la complessiva situazione finanziaria, anche con riguardo ad eventuali elementi sopravvenuti. L'obiettivo primario della procedura di riequilibrio deve individuarsi, infatti, nell'attuazione di un percorso graduale di risanamento dell'ente, atto a superare gli squilibri strutturali di bilancio che potevano condurre allo stato di dissesto (cfr. art. 243-*bis*, comma 1, del TUEL). L'eventuale non miglioramento del quadro complessivo della situazione finanziaria dell'ente preclude, pertanto, in disparte la valutazione delle sottostanti cause, la realizzazione del percorso di risanamento.

Il successivo comma 7-*bis* del medesimo art. 243-*quater* prevede che, qualora durante la fase di attuazione del piano dovesse emergere, in sede di monitoraggio, un grado di raggiungimento degli obiettivi intermedi superiore rispetto a quello programmato, è riconosciuta all'ente locale la facoltà di proporre una rimodulazione del piano, anche in termini di riduzione della durata. Tale proposta, corredata del parere positivo dell'organo di revisione economico-finanziaria, va presentata direttamente alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, che deve procedere all'esame ed all'adozione della delibera di accoglimento o di diniego nei termini previsti dall'art. 243-*quater*, comma 3 ⁽⁵²³⁾. La deliberazione che accoglie o nega la rimodulazione del piano, allo stesso modo di quella originaria di approvazione, può essere impugnata innanzi alle sezioni riunite in speciale composizione nei termini previsti dall'art. 243-*quater*, comma 5, TUEL. Il successivo comma 7-*ter* puntualizza che, in caso di esito positivo della procedura di rimodulazione, restano fermi gli obblighi di relazione semestrale posti a carico dell'organo di revisione economico-finanziaria.

4.7.6. Le conseguenze dell'omessa approvazione o del mancato raggiungimento degli obiettivi intermedi

L'art. 243-*quater*, comma 7, TUEL prevede che la mancata presentazione del piano, da parte dell'ente locale, entro il termine perentorio indicato dall'articolo 243-*bis*, comma 5 (novanta giorni dalla data di esecutività della delibera di ricorso alla procedura) ⁽⁵²⁴⁾, il diniego di approvazione da par-

⁽⁵²³⁾ Per un'applicazione pratica, può farsi rinvio a C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 20 marzo 2018, n. 90/PRSP, e 26 marzo 2018, n. 99/PRSP.

⁽⁵²⁴⁾ Come già riferito, l'indicato termine, espressamente qualificato come perentorio, è stato oggetto di vari interventi legislativi, di proroga (di recente, anche in ragione dell'emergenza sanitaria da Covid-19, cfr. art. 17, co. 1, d.l. 16 luglio 2020, n. 76, conv. con modif. dalla l. 11 settembre 2020, n. 120; art. 30, co. 11-*bis*, d.l. 22 marzo 2021, n. 41, conv. con modif. dalla l. 21 maggio 2021, n. 69; art. 11-*quater*, co. 9, d.l. 22 aprile 2021, n. 52, conv. con modif. dalla l. 17

te della sezione regionale della Corte dei conti, l'accertamento da parte di quest'ultima di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi ivi programmati o, infine, il mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario al termine del periodo di durata comportano l'applicazione dell'articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011, con l'assegnazione al Consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, di un termine non superiore a venti giorni per la dichiarazione di dissesto.

La sezione delle autonomie (deliberazioni 8 gennaio 2013, n. 1/QMIG e 5 aprile 2013, n. 13/QMIG) ha chiarito che il verificarsi di una delle quattro ipotesi contemplate dalla disposizione richiamata comporta *"l'obbligo di dichiarazione di dissesto e, quindi, la conseguente attività sollecitatoria e, eventualmente, sostitutiva del prefetto"* ⁽⁵²⁵⁾. Conformemente risultano orientate le sentenze delle sezioni riunite in speciale composizione ⁽⁵²⁶⁾.

Invero, come esposto in precedenza, proprio per la natura necessariamente dinamica ed evolutiva dei controlli di legalità finanziaria, e, a monte, della situazione di bilancio dell'ente locale (che può subire repentini muta-

giugno 2021, n. 87) o che hanno rimesso in termini gli enti locali che non lo avevano rispettato. Fra questi ultimi, il citato art. 5, comma 11-*septies*, d.l. 244/2016, convertito con modificazioni dalla legge 19/2017, è stato oggetto di scrutinio nella sentenza della Corte Costituzionale 2 maggio 2019, n. 105, che, tuttavia, ha dichiarato inammissibili, per assenza del requisito della rilevanza, i dubbi sollevati dalla sezione regionale di controllo per la Sicilia (ordinanza 11 maggio 2018). Questi ultimi erano incentrati, in sintesi, sul fatto che la possibilità di riedizione della procedura di riequilibrio in caso di violazione dei termini perentori di presentazione del piano, definitivamente accertata dalla Corte dei conti, in quanto vanifica la pronuncia della magistratura contabile e sospende il procedimento volto alla dichiarazione di dissesto, violerebbe il principio dell'equilibrio di bilancio e di sana gestione finanziaria (artt. 81, 97 e 119, primo comma, Cost.), che imporrebbe, invece, una disciplina di salvaguardia volta al tempestivo ed effettivo recupero dei disavanzi. Inoltre, permettendo all'ente di riavviare la procedura di riequilibrio e di innestare su di essa ulteriori rimodulazioni o riformulazioni, consentirebbe il procrastinarsi del blocco delle azioni esecutive dei creditori, previsto dall'art. 243-*bis*, comma 4, del TUEL, comprimendo per un tempo indeterminato la possibilità di agire in giudizio per realizzare coattivamente i propri diritti (in contrasto con gli artt. 24 e 117, primo comma, Cost. in relazione all'art. 6, paragrafo 1, della CEDU). Infine, applicandosi a fattispecie in cui il diniego di approvazione del piano di riequilibrio è stato già oggetto di pronuncia della Corte dei conti, che ha assunto giuridica stabilità (sostanzialmente vanificandola) violerebbe i principi di certezza del diritto, di separazione dei poteri e di effettività della tutela giurisdizionale (art. 113 Cost.).

⁽⁵²⁵⁾ Nelle motivazioni della citata deliberazione della sezione autonomie n. 13/2013/QMIG, si sottolinea come *"le quattro situazioni ipotizzate nell'art. 243-quater, comma 7 (mancata presentazione del piano, diniego di approvazione del piano, accertamento di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano e mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario) configurano fattispecie legali tipiche di condizioni di dissesto finanziario che si aggiungono a quelle già previste dal TUEL (art. 244 TUEL) e comportano l'obbligo di dichiarazione di dissesto e, quindi, la conseguente attività sollecitatoria e, eventualmente, sostitutiva del Prefetto, da cui il richiamo all'art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011"*.

⁽⁵²⁶⁾ Cfr., per esempio, sentenze 22 ottobre 2015, n. 58/EL; id., 29 maggio 2017, n. 16/EL; id., 8 maggio 2019, n. 14/EL.

menti a seguito di un estemporaneo intervento legislativo o del cambiamento, imprevisto o meno, di situazioni di fatto ⁽⁵²⁷⁾), appare maggiormente conforme alla *ratio* del complessivo intervento normativo, e della necessaria interrelazione (anche quando non vi è pregressa pendenza) con la procedura di dissesto, ritenere che la deliberazione della sezione regionale di controllo, che accerti la sussistenza di una delle situazioni patologiche indicate al comma 7 dell'art. 243-*quater* del TUEL, debba valutare, nel medesimo contesto, la perdurante ricorrenza dell'incapacità finanziaria (insolvenza), presupposto legale per la dichiarazione di dissesto ex art. 244 TUEL. Ragionando diversamente, verrebbe imposta, quale sanzione, una dichiarazione di dissesto (con tutto ciò che ne consegue in termini di limitazioni amministrative e di capacità di agire per l'ente locale) in un contesto finanziario che, invece, può essere mutato (con conseguente improprio utilizzo delle facoltà e delle possibilità, alcune delle quali anche favorevoli per l'ente locale, previste a tal fine dalla procedura di dissesto) ⁽⁵²⁸⁾.

Tuttavia, come accennato, in seno alla magistratura contabile prevale l'orientamento teso a ritenere che le quattro ipotesi previste dal descritto art. 243-*quater*, comma 7, del TUEL costituiscano "*fattispecie legali tipiche di dissesto*" ⁽⁵²⁹⁾, che si aggiungono a quelle previste dall'art. 244 TUEL (incapacità funzionale e/o finanziaria).

Di recente, tuttavia, come già esposto, sia pure con riferimento ad altra specifica questione, le sezioni riunite in speciale composizione (ordinanza 6 dicembre 2019, n. 16/EL), hanno sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 243-*bis*, comma 5 e dell'art. 243-*quater*, comma 7, TUEL nella misura in cui, fra l'altro, non tengono conto "*della reale situazione finanziaria dell'ente per effetto del prolungamento del procedimento di controllo oltre i termini ordinatori previsti dall'art. 243-*quater* commi 1 e 3*". Nello specifico, riprendendo quanto già affermato in ordine alla patologica durata della procedura e, di conseguenza, alla necessaria visione dinamica che deve caratterizzare le valutazioni (istruttorie) della Commissione ministeriale e (de-

⁽⁵²⁷⁾ Tali circostanze, per alcuni enti locali di minori dimensioni, possono consistere anche nella mera cessazione del rapporto di lavoro, per varie cause, di poche unità di dipendenti o nella stipula di una convenzione per la gestione in comune di alcuni servizi con altri enti, sopravvenienze che potrebbero far venir meno i presupposti di insolvenza necessari per la dichiarazione di dissesto.

⁽⁵²⁸⁾ In proposito, anche la magistratura amministrativa, in alcune pronunce (cfr. TAR Catania, 2 aprile 2019, n. 680 e TAR Campania, 28 gennaio 2015, n. 1437), ha ritenuto che la dichiarazione di dissesto, da parte del commissario *ad acta*, resti connotata da autonomia funzionale e da propri presupposti, alla stregua della disciplina contenuta negli artt. 244 e seguenti, TUEL, ulteriori rispetto a quelli che discendono dalla sola mancata approvazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale da parte della sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

⁽⁵²⁹⁾ Si rinvia alla citata deliberazione della sezione delle autonomie n. 13/2013/QMIG, nonché alle, ugualmente citate, sentenze SS.RR. spec. comp., 22 ottobre 2015, n. 58/EL, 29 maggio 2017, n. 16/EL, e 8 maggio 2019, n. 14/EL.

cisorie) della sezione regionale di controllo (come quelle delle medesime sezioni riunite in sede di giudizio di impugnazione), in ragione della costante evoluzione della situazione di bilancio di un ente locale ⁽⁵³⁰⁾, ha sottolineato come, invece, l'automatismo previsto dal legislatore preclude di prendere in considerazione l'eventuale superamento della situazione originaria di squilibrio strutturale, anche nei casi (nella prassi, fisiologici) di mancata osservanza dei termini, istruttori e decisorii, previsti dalla procedura, che comportano, di fatto, che la valutazione della sezione regionale di controllo (come, in caso di impugnazione, delle sezioni riunite) intervenga a distanza anche di vari esercizi rispetto a quella di ricorso alla procedura e di predisposizione del piano di riequilibrio, rendendo necessaria una rinnovata deliberazione della complessiva situazione finanziaria dell'ente locale ⁽⁵³¹⁾.

Le ridette considerazioni paiono recepite anche dalla Corte Costituzionale che, nelle motivazioni della già esposta sentenza n. 34/2021, ha sottolineato come la *ratio* sottesa alla procedura di riequilibrio sia quella di porre rimedio alla situazione deficitaria dell'ente locale. Di conseguenza, in aderenza ai principi di ragionevolezza e buon andamento dell'azione amministrativa, la dichiarazione di dissesto deve essere "sanzione" proporzionata rispetto alla reale situazione finanziaria dell'ente locale.

Alcune sezioni regionali ⁽⁵³²⁾ hanno avuto modo di pronunciarsi anche sul mancato conseguimento degli obiettivi al termine del programmato percorso di riequilibrio. In questa ipotesi, accertata l'inidoneità delle attività poste in essere, alla scadenza dell'arco temporale, per la realizzazione degli obiettivi programmati ⁽⁵³³⁾ e la persistenza di squilibri tali da condurre al dissesto, l'ente locale è tenuto, decorso il termine di sospensione di trenta giorni dal deposito della deliberazione ⁽⁵³⁴⁾, a trasmettere gli atti al prefetto, affin-

⁽⁵³⁰⁾ Limitandosi solo alle più recenti pronunce richiamate, può farsi rinvio a SS.RR. in spec. comp., 24 aprile 2020, n. 4/EL, 15 gennaio 2019, n. 2/EL, 1° agosto 2018, n. 23/EL, e 7 febbraio 2018, n. 8/EL.

⁽⁵³¹⁾ Le sezioni riunite, nella citata ordinanza n. 16/2019/EL, hanno ben evidenziato come la situazione finanziaria di un ente locale sia in costante evoluzione, atteso che la gestione non è statica, ma cambia, in senso positivo o negativo, esercizio dopo esercizio, "*indipendentemente dalla formalizzazione dei provvedimenti di riequilibrio*". Ben può accadere, pertanto, che la situazione di squilibrio nel tempo volga progressivamente alla normalizzazione, fino al venir meno dei presupposti originari. In tale ultima circostanza l'accertamento della tardività dell'approvazione della deliberazione del piano da parte dell'ente locale (ma, *mutatis mutandis*, e a maggior ragione, medesimo ragionamento può essere esteso al caso del piano originariamente incompleto o inaffidabile) non può più in sé giustificare l'automatico passaggio alla dichiarazione di dissesto, ma, "*in un'applicazione in chiave sostanziale del principio di tutela del bene bilancio/equilibrio di bilancio, occorra un ulteriore passaggio accertativo della reale situazione finanziario-contabile dell'Ente*".

⁽⁵³²⁾ Per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Campania, 8 aprile 2016, n. 60/PRSP.

⁽⁵³³⁾ Nel caso di specie, mancata realizzazione dei proventi da alienazioni immobiliari, assunzione di impegni di spesa oltre i limiti previsti, finanziamento del disavanzo con il fondo di rotazione e con le anticipazioni di liquidità.

⁽⁵³⁴⁾ Secondo l'orientamento assunto da C. conti, sez. contr. autonomie, 2 ottobre 2013, n.

ché questo assegni al Consiglio il termine (non superiore a venti giorni) per la dichiarazione di dissesto.

Limitate risultano, finora, le pronunce che hanno, invece, accertato la positiva chiusura del percorso di riequilibrio finanziario pluriennale ⁽⁵³⁵⁾. In proposito, una pronuncia di una sezione regionale ⁽⁵³⁶⁾ ha ritenuto che la copertura del disavanzo rappresenta una condizione necessaria, ma non sufficiente, per la chiusura della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, essendo essenziale, altresì, la verifica dell'adozione di misure strutturali idonee a evitare il riformarsi di futuri squilibri.

In ordine alla verifica semestrale del conseguimento degli obiettivi del piano di riequilibrio, l'art. 53, comma 8, del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, in considerazione della situazione di emergenza sanitaria derivante dalla diffusione dell'epidemia da Covid-19, ha sospeso, fino al 30 giugno 2021, i termini disposti ed assegnati con deliberazione e/o note istruttorie dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, anche se già decorrenti (per i medesimi enti locali in PRFP sono state altresì sospese, fino al 30 giugno 2021, le procedure esecutive a qualunque titolo intraprese nei loro confronti).

L'interpretazione della ridetta norma è stata motivo di un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE), da parte della sezione regionale di controllo per la Campania (ord. 9 marzo 2021, n. 37/PRSP). In particolare, con riferimento al comma 8 del citato art. 23, è stato chiesto se la normativa europea (ivi analiticamente citata) osti all'applicazione di una normativa nazionale emergenziale che impedisce, sia pure in via temporanea, il controllo giurisdizionale effettivo e tempestivo sull'osservanza delle regole di bilancio da parte degli enti locali, affidato, conformemente al quadro costituzionale e legislativo interno, ad una magistratura indipendente, quale la Corte di conti (impedendo, in particolare, le funzioni giurisdizionali di controllo nei confronti degli enti locali che si trovano in condizioni di squilibrio strutturale in grado di provocarne il dissesto e hanno avviato un percorso di risanamento a lungo termine, che necessiterebbe, proprio per tale ragione, di essere sottoposto a tempestivo e neutrale controllo). Inoltre, con riferimento al comma 9, la medesima ordinanza ha chiesto se la normativa europea osti a una normativa nazionale emergenziale che consente una nuova ipotesi di sospensione delle procedure esecutive dei creditori degli enti che hanno ot-

22/QMIG.

⁽⁵³⁵⁾ C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, deliberazioni 19 luglio 2016, n. 194/PRSP e 4 agosto 2017, n. 229/PRSP, e sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazione 26 settembre 2017, n. 141/PSRP. C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 31 gennaio 2019, n. 21/PRSP ha chiarito che la chiusura anticipata del percorso di riequilibrio deve osservare la medesima procedura prescritta dall'art. 243, commi 7-bis e 7-ter, TUEL, associata alla relazione dell'organo di revisione richiesta dal precedente comma 6 della medesima disposizione.

⁽⁵³⁶⁾ Cfr. C. conti, sez. reg. contr. Basilicata, 15 ottobre 2019, n. 60/PRSP.

tenuto l'approvazione del piano di riequilibrio, motivata esclusivamente con riferimento all'emergenza sanitaria (ulteriore rispetto a quella di cui tali enti hanno già beneficiato ai sensi del combinato disposto degli articoli 243-bis, comma 4, e 243-quater, comma 5, del TUEL), senza che a tale sospensione consegua l'instaurazione di una procedura concorsuale che offra una modalità alternativa di soddisfazione del credito (con conseguente aggravamento dei ritardi nei pagamenti delle pubbliche amministrazioni e, quindi, di tutela della concorrenza e di competitività delle imprese creditrici).

La Corte di giustizia UE, con ordinanza 4 ottobre 2021, causa C-161/21, ha, tuttavia, dichiarato irricevibile l'istanza della sezione regionale di controllo, in quanto ha ritenuto che l'attività di approvazione di un PRFP (o di verifica della sua attuazione) costituisca *"funzione amministrativa"* e non *"giurisdizionale"* (presupposto che legittima la sollevazione di una questione interpretativa ai sensi dell'art. 267 TFUE), a differenza della *"fase contenziosa"* che si svolge, a seguito di impugnazione della delibera (ex art. 243-quater TUEL), innanzi alle sezioni riunite in speciale composizione.

4.7.7. Le ipotesi di rimodulazione o riformulazione del piano di riequilibrio

Il legislatore è intervenuto in più occasioni al fine di permettere agli enti locali la rimodulazione o riformulazione di un piano di riequilibrio. Prima di esaminare le ridette fattispecie, che hanno generato un cospicuo intervento della giurisprudenza, non solo contabile ma anche costituzionale⁽⁵³⁷⁾, occorre ricordare come, alla luce dell'evoluzione legislativa, si sia posto anche il problema delle modalità di coordinamento tra gli originari contenuti di un piano di riequilibrio finanziario (istituto introdotto con il citato d.l. n. 174/2012) e gli effetti, migliorativi o peggiorativi, derivanti dal passaggio, *ex lege*, dal 2015, al sistema di contabilità c.d. armonizzata (d.lgs. n. 118/2011). In proposito, la sezione delle autonomie, nella deliberazione n. 4/2015/INPR, ha sottolineato l'esigenza di conciliare l'attuazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale, approvato anteriormente al 2015, con gli effetti derivanti dall'eventuale maggior disavanzo di amministrazione da ripianare determinato dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al FCDE, nonché dall'avvento del nuovo istituto contabile del fondo pluriennale vincolato (cfr. art. 3, commi 7 e seguenti, d.lgs. n. 118/2011), ammettendo la possibilità di un aggiornamento del percorso di riequilibrio. Sul piano procedurale è stato precisato, altresì, che *"la proposta di rimodulazione del piano, simmetricamente a quanto previsto dall'art. 243-bis, comma 7-bis del TUEL, deve essere corredata dal parere positivo dell'organo di revisione economico finanziaria dell'ente e deve essere presentata direttamente alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti"* (sostanzialmente conformi le indicazioni rese con la successiva deliberazione 16 dicembre 2015, n. 32/INPR).

⁽⁵³⁷⁾ Cfr. Corte Cost., 14 febbraio 2019, n. 18, e 2 maggio 2019, n. 105.

Tuttavia, i maggiori problemi interpretativi sono sorti a seguito di interventi del legislatore che, in più occasioni, ha permesso agli enti locali la rimodulazione di un piano di riequilibrio in pendenza di esame istruttorio o la sua riformulazione dopo il diniego di approvazione da parte della sezione regionale di controllo o, addirittura, in alcuni casi, del respingimento del ricorso da parte delle sezioni riunite in speciale composizione ⁽⁵³⁸⁾.

Fra questi l'art. 1, comma 714, della legge 208/2015, come novellato dall'art. 1, comma 434, della legge 232/2016, dichiarato incostituzionale dalla sentenza della Corte Costituzionale 14 febbraio 2019, n. 18, aveva espressamente consentito agli enti locali che avevano presentato un piano di riequilibrio o ne avevano conseguito l'approvazione prima della redazione del rendiconto per l'esercizio 2014, una facoltà di rimodulazione o riformulazione. In particolare, concedendo di scorporare la quota di disavanzo risultante dalla revisione dei residui anteriori al 1° gennaio 2015, effettuata ai sensi dell'articolo 243-bis, comma 8, lettera e), TUEL (definita da quest'ultima norma "*straordinaria*" e prodromica all'approvazione di ogni piano di riequilibrio), e di ripianare l'eventuale disavanzo generato con le modalità di cui al d.m. 2 aprile 2015 (fino a trent'anni e facendo ricorso alle risorse eccezionali ivi previste), qualora, alla data di presentazione o approvazione del piano originario, non fosse stato ancora effettuato il riaccertamento straordinario dei residui prescritto dall'art. 3, comma 7, del d.lgs. 118/2011 (che, in caso di generazione di disavanzo d'amministrazione, ha consentito agli enti territoriali un ripiano anche trentennale). Il comma 714 in esame permetteva, altresì, anche la restituzione delle eventuali anticipazioni di liquidità erogate dal Ministero dell'Interno agli enti locali, ai sensi degli artt. 243-ter e 243-quinquies del d.lgs. n. 267/2000, anche in trenta anni (e non in soli dieci, come prescritto dall'art. 243-ter del TUEL) ⁽⁵³⁹⁾.

⁽⁵³⁸⁾ Si rinvia, solo per alcuni esempi, all'art. 1, comma 573-bis, della legge 147/2013, inserito dall'art. 3, comma 2, del d.l. 16/2014, convertito dalla legge 68/2014, o all'art. 2, comma 5, del d.l. n. 78/2015, convertito dalla legge 125/2015.

⁽⁵³⁹⁾ La sezione delle autonomie, nella deliberazione 3 maggio 2016, n. 13/QMIG, oltre ad estendere l'applicazione della facoltà concessa dal citato comma 714 agli enti che avevano adottato il piano di riequilibrio pluriennale allorché non fosse ancora attuale, in ragione della vigente normativa regionale, l'obbligo di recepimento del nuovo sistema di contabilità armonizzata (e che, pertanto, avevano proceduto al riaccertamento straordinario dei residui in epoca postuma a quella ordinariamente prevista per la generalità degli altri enti locali), aveva precisato che la proposta di rimodulazione/riformulazione del piano, già approvato o solo adottato, corredata del parere dell'organo di revisione, dovesse essere presentata, rispettivamente, alla pertinente sezione regionale di controllo della Corte dei conti (in caso di piano già approvato) o alla competente Commissione ministeriale (in caso di piano solo adottato). Inoltre, aveva sottolineato che la funzione dell'intervento normativo attuato con il comma 714 in esame era solo quella di riformulare o rimodulare un piano già approvato o presentato, per consentire il ripiano del disavanzo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui (concedendo i tempi e le modalità stabilite dall'art. 3 del d.lgs. 118/2011 e dal d.m. attuativo 2 aprile 2015), profilo quest'ultimo su cui, invece, è stata incentrata la censura di incostituzionalità.

La facoltà concessa dal legislatore ha riproposto la problematica dei limiti entro cui era effettuabile il riaccertamento straordinario dei residui attivi in occasione dell'introduzione del nuovo sistema contabile normato dal d.lgs. n. 118/2011. Come precisato, infatti, in molteplici pronunciamenti della magistratura contabile ⁽⁵⁴⁰⁾, il riaccertamento dei residui effettuato al 1° gennaio 2015 è stato definito dal legislatore “*straordinario*”, in quanto effettuato per recepire un nuovo parametro normativo (il principio della competenza finanziaria c.d. potenziata), funzionale all'introduzione del rinnovato sistema contabile (quello c.d. armonizzato, di cui sono componenti caratterizzanti il fondo crediti di dubbia esigibilità ed il fondo pluriennale vincolato, le cui prime costituzioni sono scaturite proprio a seguito della ridetta operazione) ⁽⁵⁴¹⁾. Il ridetto riaccertamento “*straordinario*” non era, invece, finalizzato ad eliminare/ridurre i residui attivi non esigibili o di dubbia esigibilità, attività che si sarebbe dovuta effettuare in occasione del periodico riaccertamento “*ordinario*”, prodromico all'approvazione dei precedenti rendiconti (in ultimo, quello al 31 dicembre 2014) ⁽⁵⁴²⁾. Di conseguenza, l'unico disavanzo d'amministrazione che il riaccertamento straordinario dei residui, prescritto dall'art. 3, commi 7 e seguenti, d.lgs. 118/2011, poteva produrre è derivato dalla necessità di accantonare, nel risultato d'amministrazione al 1° gennaio 2015, il primo fondo crediti di dubbia esigibilità (osservando i nuovi, stringenti, criteri dettati dal paragrafo 3.3 e dell'esempio n. 5 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011). Di contro, operando secondo le disposizioni dettate dall'art. 3, commi 7 e seguenti, del d.lgs. 118/2011 (e dal Principio contabile applicato, allegato 4/2 al medesimo decreto), il riaccertamento di residui attivi e passivi (con eliminazione e successiva reimputazione all'esercizio di esigibilità dell'obbligazione sottostante) avrebbe dovuto incidere solo sulla costituzione del (primo) fondo pluriennale vincolato. Unica eccezione riguardava la necessità di eliminazione di residui attivi (o passivi) per assenza della sottostante obbligazione giuridica, operazione che, effettivamente, poteva far emergere un disavanzo d'amministrazione (mentre, si ripete, in sede di riaccertamento straordinario dei residui, funzionale all'avvio del nuovo sistema contabile, il legislatore non ha consentito, in alcuna norma, di eliminare o ridurre residui attivi perché inesigibili o difficilmente esi-

lità della sezione regionale di controllo per la Campania (ordinanza 28 febbraio 2018), accolta dalla citata sentenza della Consulta n. 18/2019.

⁽⁵⁴⁰⁾ Solo per fare alcuni esempi, C. conti, sez. reg. contr. Campania, 21 giugno 2017, n. 219/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 19 aprile 2016, n. 120/PRSP; id., 21 dicembre 2016, n. 415/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 7 marzo 2016, n. 21/PRSP; id., 29 dicembre 2016, n. 107/PRSE e id., 18 aprile 2017, n. 43/PRSE.

⁽⁵⁴¹⁾ Può farsi rinvio al contenuto normativo dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui disciplinata dai commi 7 e seguenti dell'art. 3 del d.lgs. n. 118/2011, nonché dal paragrafo 9.3 del Principio contabile applicato, allegato 4/2 al medesimo decreto.

⁽⁵⁴²⁾ Come prescritto dall'art. 228 del TUEL, anche nella formulazione previgente ai d.lgs. n. 118/2011 e n. 126/20134.

gibili). Più di recente, le sezioni riunite in speciale composizione (sent. 24 aprile 2020, n. 4/EL) hanno, invero, ampliato il contenuto dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui attivi, ritenendola estesa (superando l'orientamento quasi unico delle sezioni regionali di controllo) anche alla cancellazione dei residui inesigibili o di dubbia esigibilità (che, invero, come detto, avrebbe dovuto essere effettuata in occasione del prodromico riaccertamento ordinario al 31 dicembre 2014 o alimentare il fondo crediti di dubbia esigibilità al 1° gennaio 2015, costituente anch'esso, peraltro, uno degli esiti dell'operazione di riaccertamento straordinario).

Il legislatore, invece, con il comma 714 della legge 208/2015, consentendo di incorporare *“la quota di disavanzo risultante dalla revisione straordinaria dei residui di cui all'articolo 243-bis, comma 8, lettera e), limitatamente ai residui antecedenti al 1° gennaio 2015”*, senza ulteriori distinzioni o limitazioni, ha permesso il ripiano trentennale (e non solo al massimo ventennale) anche del disavanzo generato dalla cancellazione, totale o parziale, dei descritti residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità.

L'esposto ampliamento temporale di ripiano del disavanzo d'amministrazione in parola risultava associato, altresì, alla previsione della restituzione anche dell'anticipazione del fondo di rotazione concessa dal Ministero dell'interno in trent'anni (invece che nel periodo massimo di dieci anni previsto dall'art. 243-ter TUEL). Il predetto fondo, infatti, è stato previsto proprio al fine di permettere agli enti locali prossimi al dissesto di reperire risorse finanziarie atte a pagare i debiti (residui passivi) presenti nel rendiconto, a cui gli accertamenti (tramutatisi, a fine di ogni esercizio, in residui attivi) avevano fornito copertura (fittizia) solo in termini di competenza e non di cassa, in quanto, appunto, di dubbia o difficile esazione (cfr. C. conti, sez. contr. autonomie, 18 luglio 2014, n. 19/QMIG e id., 18 dicembre 2015, n. 33/QMIG).

La norma in parola è stata dichiarata incostituzionale dalla sentenza della Consulta 14 febbraio 2019, n. 18, in ragione dell'eccessivo lasso temporale concesso per il ripiano di un disavanzo d'amministrazione generato da gestioni finanziarie patologiche. Infatti, a differenza della fattispecie in esame, la dilazione trentennale dell'eventuale maggiore disavanzo emergente dal riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, commi 7 e seguenti, d.lgs. n. 118/2011) è stata giustificata con l'eccezionalità della situazione finanziaria degli enti territoriali che, da un lato, transitavano in un diverso sistema di contabilità e, dall'altro, scontavano l'esistenza di *deficit* sommersi, originati, in particolare, dall'assenza, nel previgente sistema contabile, dell'appostazione di un congruo fondo crediti di dubbia esigibilità. La lunghissima dilazione temporale concessa dal comma 714 in esame finisce, invece, per confliggere anche con principi di equità intergenerazionale. Questo a differenza della disciplina prevista per il piano di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-bis TUEL), che, anche se consente arco temporale superiore a quello ordinario (un triennio, ex artt. 188 e 193 TUEL), risulta comunque sensi-

bilmente inferiore rispetto alla previsione censurata, oltre a basarsi sulla necessità di specifica approvazione da parte della Corte dei conti ⁽⁵⁴³⁾.

A seguito della ridetta pronuncia di incostituzionalità, il legislatore, con l'art. 38, commi 2-*bis*, 2-*ter* e 2-*quater* del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, ha introdotto un'ulteriore facoltà di riformulazione del piano di riequilibrio, limitata ai soli enti locali che avevano fatto ricorso alle possibilità offerte dal comma 714 in esame. In particolare, la disposizione ha concesso di ripianare i disavanzi o i debiti fuori bilancio oggetto della procedura nel più ampio arco ventennale contenuto nel novellato art. 243-*bis*, comma 5-*bis*, del TUEL ⁽⁵⁴⁴⁾ ⁽⁵⁴⁵⁾. La sezione regionale di controllo per la Calabria, con ordinanza 26 agosto 2019, n. 108, ha sollevato questione di legittimità costituzionale delle norme in parola ⁽⁵⁴⁶⁾.

⁽⁵⁴³⁾ La sezione delle autonomie, con delibera 7 maggio 2019, n. 8/QMIG, nel cercare di offrire un orientamento univoco alle sezioni regionali di controllo a seguito della descritta pronuncia della Corte Costituzionale, ha affermato che i piani di riequilibrio finanziario pluriennali di cui all'art. 243-*bis* TUEL, riformulati ai sensi dell'art. 1, comma 714, della legge n. 208/2015, se già approvati da una sezione regionale di controllo, sono intangibili relativamente alle quote di disavanzo riferite alle annualità il cui ciclo di bilancio si sia chiuso con l'approvazione del rendiconto. Invece, gli enti locali che avevano proposto la rimodulazione/riformulazione del ridetto piano, ma non hanno ancora ottenuto l'approvazione entro la data di deposito della sentenza n. 18/2019 della Corte Costituzionale, hanno dovuto adeguare il piano di riequilibrio alla legislazione vigente, provvedendo alla rideterminazione del disavanzo da ripianare. Quest'ultimo risulta dalla somma di due valori: il primo, corrispondente al disavanzo da revisione straordinaria dei residui, ex art. 243-*bis*, comma 8, lett. e) (che, unitamente al restante disavanzo complessivo dell'ente locale, costituente causa di ricorso al piano, va ripianato nell'arco temporale massimo ventennale, in ragione del novellato art. 243-*bis*, comma 5-*bis*, del TUEL); il secondo (eventuale), al maggior disavanzo da riaccertamento straordinario, ex art. 3, comma 7, d.lgs. n. 118/2011 e primo accantonamento a FCDE (ripiantabile anche in trent'anni, ex art. 3, commi 15 e 16, d.lgs. n. 118/2011).

⁽⁵⁴⁴⁾ A seguito della riformulazione operata dall'art. 1, commi 888 e 889, della legge n. 205/2017, nonché dal comma 1-*terdecies* dell'art. 38 del d.l. n. 34/2019 in parola.

⁽⁵⁴⁵⁾ Il legislatore, inoltre, con l'art. 38 del d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, ha previsto l'erogazione di apposite anticipazioni agli enti i cui piani di riequilibrio sono stati incisi dal pronunciamento in parola.

⁽⁵⁴⁶⁾ La censura è stata sollevata in relazione alla parte in cui le disposizioni impugnate consentono ad un ente locale di prolungare fino a venti anni la durata del proprio PRFP, precedentemente approvato per una durata decennale, in contrasto con la declinazione intergenerazionale del precetto dell'equilibrio affermata dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 18/2019. Inoltre, viene censurato il profilo della violazione del principio della separazione dei poteri, nonché del principio di ragionevolezza e di certezza del diritto, in particolare verso quella parte della norma che consente di ricorrervi anche ad un ente "*inciso da provvedimenti conformativi alla predetta sentenza della sezione regionale competente*". Inoltre, viene ritenuto leso il diritto alla certezza del diritto, mediante la stabilità del giudicato e delle leggi, diritto che spetterebbe non solo ai creditori, ma anche ai cittadini, anche per l'esercizio delle loro prerogative democratiche. Ammettere, invece, la possibilità di un continuo ed illimitato procrastinarsi di tentativi di riequilibrio, lasciando una evidente incertezza sui tempi e sull'idoneità delle misure di volta in volta ideate per il risanamento, finisce per compromettere irreversibilmente la trasparenza di un bene di rango costituzionale, quale il bilancio.

La sentenza della Corte Costituzionale 23 giugno 2020, n. 115, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del solo comma 2-*ter* della disposizione, che stabiliva che la riproposizione del piano di riequilibrio dovesse contenere il ricalcolo pluriennale, fino a un massimo di venti anni, del disavanzo oggetto del piano modificato, "*ferma restando la disciplina prevista per gli altri disavanzi*". La Consulta ha ritenuto che non sia in contrasto con gli artt. 81, 97 e 119 della Costituzione la durata astrattamente fissata in venti anni del percorso di ripiano, mentre lo ha affermato per il meccanismo di manipolazione del *deficit* che la norma avrebbe introdotto, che consente di sottostimare, attraverso la strumentale tenuta di più disavanzi, l'accantonamento annuale finalizzato al risanamento, ritardando nel tempo il riequilibrio del bilancio.

La Corte Costituzionale, invece, ha mantenuto in vita il comma 2-*bis* del ridetto art. 38 (che ha consentito di rimodulare o riformulare il piano di riequilibrio al fine di adeguarlo alla normativa vigente, quale risultante a seguito della precedente sentenza n. 18/2019) ed il comma 2-*quater* (in virtù del quale le rimodulazioni/riformulazione in parola non sospendono eventuali azioni esecutive e sono istruite e approvate con un procedimento accelerato).

Appare opportuno precisare, in proposito, che il d.m. MEF 7 settembre 2020, di aggiornamento dei principi contabili allegati al d.lgs. n. 118/2011, ha riscritto i paragrafi 9.2.20 e seguenti dell'allegato 4/2 (Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria), chiarendo che, pur essendo unico il disavanzo di amministrazione, il percorso di recupero deve osservare le regole normative specificatamente dettate in ragione della sua genesi (disavanzo derivante dalla gestione, da riaccertamento straordinario dei residui, da fondo anticipazione liquidità, ecc.) e delle possibilità offerte dal legislatore in ordine ai tempi di ripiano ed alle risorse utilizzabili a tal fine (si rinvia, per i dettagli, ai paragrafi 9.2.25 e seguenti e all'esempio n. 13 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011).

L'art. 53 del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, al fine di attenuare gli effetti finanziari derivanti, sugli enti locali in piano di riequilibrio, dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 115/2020, ha concesso un'anticipazione (da contabilizzare in aderenza alle modalità previste dal paragrafo 3.20-*bis* dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, che, attualmente, richiama le disposizioni del, in precedenza esposto, art. 52, comma 1-*ter*, del decreto legge n. 73/2021, convertito con modificazioni dalla legge n. 106/2021) a favore dei comuni in piano di riequilibrio il cui deficit strutturale è imputabile alle caratteristiche socio-economiche della collettività e del territorio e non a patologie organizzative (facendo propri i paletti posti dalle motivazioni della stessa sentenza della Consulta n. 115/2020).

Il comma 714-*bis* della legge 208/2015 aveva, inoltre, consentito agli enti locali che avevano presentato un piano di riequilibrio finanziario o ne aveva-

no conseguito l'approvazione, di rimodularlo o riformularlo, ferma restando la durata massima decennale, al fine di tener conto dell'eventuale disavanzo risultante dai rendiconti successi o dai debiti fuori bilancio emersi anche dopo l'approvazione, e pure se relativi a obbligazioni sorte antecedentemente alla dichiarazione di c.d. predissesto. In relazione a tale norma, la deliberazione 12 aprile 2017, n. 9/QMIG della sezione delle autonomie, oltre ad affermare la perentorietà del termine di presentazione dell'istanza di rimodulazione/riformulazione ⁽⁵⁴⁷⁾, aveva ritenuto che la facoltà concessa dal comma in esame dovesse essere limitata all'ipotesi in cui il disavanzo o i debiti fuori bilancio da riconoscere fossero successivi alla deliberazione o all'approvazione del piano di riequilibrio. Infatti, l'inclusione, nel piano originario, di quote di disavanzo o di debiti fuori bilancio già esistenti e conoscibili dall'ente locale alla data di presentazione o approvazione, avrebbe costituito una palese violazione dei principi di veridicità, trasparenza ed attendibilità del percorso di riequilibrio. Tuttavia, l'art. 36 del d.l. 50/2017, convertito con modificazioni dalla legge n. 96/2017, ha integrato il ridetto comma 714-*bis* permettendo espressamente la rimodulazione/riformulazione dei piani di riequilibrio anche se aventi fonte in disavanzi d'amministrazione o riconoscimento di debiti fuori bilancio emersi o assunti dopo l'originaria approvazione ⁽⁵⁴⁸⁾.

Anche l'art. 1, comma 435, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, aveva introdotto un'ipotesi di rimodulazione, prevedendo che, fermi restando i tempi di pagamento ai creditori, gli enti locali che hanno proceduto alla revisione dei residui, per effetto di un'espressa pronuncia della Corte dei conti, nel corso degli esercizi 2012, 2013 o 2014, antecedentemente al riaccertamento straordinario da effettuare ai sensi dell'art. 3, commi 7 e seguenti, del d.lgs.

⁽⁵⁴⁷⁾ In termini, C. conti, SS.RR. spec. comp., 7 dicembre 2016, n. 25/EL; id., 17 gennaio 2017, n. 1/EL; id., 3 luglio 2017, n. 19/EL.

⁽⁵⁴⁸⁾ Nella medesima deliberazione n. 9/2017/QMIG, la sezione delle autonomie ha precisato, inoltre, che l'inclusione di ulteriori poste passive comporta una nuova quantificazione del disavanzo e dell'intera situazione debitoria, destinata a ripercuotersi sulle misure di risanamento previste dal piano originario e, quindi, sostanziali variazioni di quest'ultimo. Pertanto, sia nell'ipotesi della rimodulazione (piano redatto e già presentato alla sezione regionale di controllo) che della riformulazione (piano non ancora giunto all'esame della sezione), oltre al parere dell'organo di revisione contabile, è stato ritenuto necessario rinnovare l'istruttoria da parte della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali. La necessità di istruttoria ministeriale, in presenza di modifiche di carattere sostanziale al piano di riequilibrio originario consentite dal legislatore, era già stata affermata dalla Sezione delle autonomie in occasione della normativa (art. 1, comma 15, del d.l. 35/2013 convertito con modificazioni dalla l. 64/2013) che aveva permesso la modifica del piano per adeguarlo alla riscossione di eventuali anticipazioni di liquidità ed alla conseguente contabilizzazione degli oneri relativi alla loro restituzione (cfr. C. Conti, sezione autonomie, 3 ottobre 2014, n. 22/QMIG). Sulle ipotesi in cui è necessario effettuare una, nuova, autonoma istruttoria ministeriale in caso di rimodulazione/riformulazione dei piani di riequilibrio si è soffermata, sottolineandone i presupposti, anche C. conti, SS.RR. spec. comp., 3 luglio 2017, n. 19/EL.

118/2011, con emersione di un disavanzo da ripianare in un triennio ai sensi dell'art. 193 del TUEL, potevano riformulare (entro il 31 marzo 2017) tale piano, con la possibilità di utilizzare le modalità di copertura e l'arco temporale (fino a trent'anni) previsti dal d.m. 2 aprile 2015.

Sull'esposta facoltà di rimodulazione (avente presupposti simili a quelli oggetto del descritto comma 434 della medesima legge, che aveva novellato il comma 714 della legge n. 208/2015, poi dichiarato incostituzionale dalla sentenza della Consulta n. 18/2019) ha avuto modo di pronunciarsi la sezione regionale di controllo per la Campania (deliberazione 21 giugno 2017, n. 219/PRSP), giungendo, sulla base di un ragionamento argomentativo che faceva leva sulla più volte esposta diversità, strutturale e funzionale, del riaccertamento "*straordinario*" dei residui, ex art. 3, commi 7 e seguenti, del d.lgs. 118/2011, rispetto a quello "*ordinario*", ex art. 228 TUEL, nonché ad un'interpretazione costituzionalmente orientata della facoltà legislativa (in particolare, fondato sulla clausola generale dell'equilibrio dei bilanci ex art. 81 Cost.), a negare l'approvazione della rimodulazione richiesta (in particolare, il ripiano in un arco temporale trentennale) in quanto fondata su un disavanzo d'amministrazione derivante dalla mera cancellazione di residui inesigibili o di dubbia esigibilità (anticipando, *in parte qua*, il percorso argomentativo fatto proprio dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 18/2019) ⁽⁵⁴⁹⁾ ⁽⁵⁵⁰⁾.

L'art. 1, commi 849 e 889, della legge di bilancio per il 2018, n. 205/2017, aveva introdotto due nuove ipotesi di rimodulazione/riformulazione. Il comma 849 ha previsto che, fermi restando i tempi massimi di pagamento ai cre-

⁽⁵⁴⁹⁾ Ragionando diversamente, si assumerebbe che la norma in questione abbia introdotto una modalità di ripiano trentennale anche per i disavanzi ordinariamente generati dal riaccertamento di residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità, interpretazione ritenuta non compatibile con il principio di equilibrio di bilancio ex art. 81 Cost. (in termini, C. conti, sez. reg. contr. Campania, 21 dicembre 2015, n. 250/PRSP; id., 28 ottobre 2015, n. 228/PRSP; id., 12 ottobre 2015, n. 217/PRSP; id., 15 luglio 2015, n. 196/PRSP, ecc.). Il ripiano trentennale presuppone, infatti, forme di disavanzo non prevedibili perché collegate a regole introdotte successivamente (in specie, per l'accantonamento a FCDE). Diversamente, si dovrebbe assumere che il legislatore ha introdotto una regola che consente il ripiano per disavanzi effettivi, già presenti in epoca antecedente al riaccertamento straordinario, in un orizzonte temporale di trenta anni, determinando lo spostamento su generazioni successive del peso di una gestione priva di coperture. Invece, la giurisprudenza della Corte dei conti ha sottratto alla regola del ripiano trentennale i disavanzi che hanno fonte in fatti indipendenti dal mutamento di regime contabile (oltre alle citate deliberazioni della sezione Campania, si rinvia a C. conti, sez. reg. contr. Marche, 19 maggio 2016, n. 100/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Liguria, 7 marzo 2016, n. 21/PRSP; C. conti, sez. autonomie, 2 novembre 2016, n. 31/FRG).

⁽⁵⁵⁰⁾ Per ulteriori approfondimenti sulle ipotesi di rimodulazione/riformulazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale, può farsi rinvio ad alcune sentenze delle sezioni riunite in speciale composizione (C. conti, SS.RR. spec. comp., 7 dicembre 2016, n. 25/EL; id., 17 gennaio 2017, n. 1/EL; id., 30 marzo 2017, n. 13/EL; id., 3 luglio 2017, n. 19/EL; id., 12 luglio 2017, n. 20/EL).

ditori, gli enti locali che hanno presentato un piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione prima del riaccertamento straordinario di cui al precedente comma 848 (che, come visto nel pertinente paragrafo, ha riaperto, nella ricorrenza di predeterminati presupposti, i termini del riaccertamento straordinario dei residui che avrebbe dovuto essere effettuato al 1° gennaio 2015), hanno potuto rimodulare o riformulare il predetto piano, entro il 31 luglio 2018, al fine di tenere conto di quanto risultante dalla ridetta operazione.

Il successivo comma 889 ha disposto che, fermi restando i tempi (massimi) di pagamento ai creditori, gli enti locali che hanno presentato un piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione, ai sensi dell'articolo 243-*bis* TUEL, possono rimodulare o riformulare il predetto piano, al fine di usufruire delle modifiche introdotte dal precedente comma 888 (che, come visto, ha esteso a venti anni la durata massima del percorso di riequilibrio). In proposito le sezioni riunite in speciale composizione hanno precisato (sent. 8 maggio 2019, n. 14/EL) che, con la manifestazione di volontà di rimodulazione del piano espressa mediante delibera consiliare, viene attivata una nuova procedura, idonea a far decadere il piano precedentemente approvato, che non riacquista la sua vigenza, in caso di mancata approvazione del nuovo, riformulato, in quanto superato dalla manifestazione di volontà di una sua rimodulazione (con conseguente impossibilità di approvazione in caso di mancata osservanza dei termini perentori prescritti dalla legge).

Da ultimo, l'art. 1, commi 992-994, della legge di bilancio 2022 – legge 30 dicembre 2021, n. 234 –, hanno introdotto una nuova ipotesi di rimodulazione o riformulazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale. In particolare, il comma 992 dispone che gli enti locali che hanno proceduto all'approvazione del piano di riequilibrio, ai sensi dell'art. 243-*bis*, comma 5, del d.lgs. n. 267/2000, prima della dichiarazione dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19 e per i quali, alla data di entrata in vigore della legge n. 234/2021, non si è concluso l'iter di approvazione da parte della sezione regionale di controllo della Corte dei conti (*ex art. 243-quater*, comma 3) o, a seguito di impugnazione, delle sezioni riunite in speciale composizione (*ex art. 243-quater*, comma 5), possono comunicare, entro il sessantesimo giorno successivo, l'esercizio della facoltà di rimodulare o di riformulare il piano di riequilibrio. Ai sensi del successivo comma 993, la comunicazione va inviata alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti e alla Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali (di cui all'art. 155 del TUEL), nonché, nel caso in cui l'ente locale abbia già impugnato la delibera di diniego di approvazione del piano, anche sezioni riunite in speciale composizione. Il comma 994 prescrive, infine, che, entro il centocinquantesimo giorno successivo alla data della comunicazione, gli enti locali devono presentare la proposta di rimodulazione o di riformulazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

4.8. Le funzioni di controllo all'interno della procedura di dissesto degli enti locali

L'art. 244 del d.lgs. 267/2000 definisce la situazione di dissesto finanziario come quella in cui l'ente locale non è in grado di garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili o esistono nei suoi confronti crediti liquidi ed esigibili di terzi a cui non possa fare validamente fronte con le risorse e nei tempi previsti dagli artt. 193 e 194 del medesimo TUEL.

4.8.1. La situazione di strutturale deficitarietà: rilevazione, effetti e controlli

Diversa dallo stato di dissesto è la situazione dell'ente locale in deficitarietà strutturale, sussistente nel caso in cui, come previsto dall'art. 242 del TUEL, emergano gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un'apposita tabella (stabilita e aggiornata da un decreto del Ministero dell'interno ⁽⁵⁵¹⁾), da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivo (riferiti al penultimo esercizio precedente a quello di riferimento) dei quali almeno la metà presentino valori deficitari. Ove ricorra tale situazione, l'ente locale è sottoposto alle limitazioni amministrative ed ai controlli imposti dal successivo art. 243 TUEL ⁽⁵⁵²⁾. In primo luogo, sono soggetti a verifiche (di compatibilità finanziaria) sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale da parte della Commissione ministeriale per la stabilità finanziaria degli enti locali ⁽⁵⁵³⁾. Inoltre, devono garantire la copertura del costo di alcuni servizi ⁽⁵⁵⁴⁾ e sono onerati, in caso di stipulazione di contratti di servizio con società partecipate (con esclusione di quelle quotate in borsa), all'inserimento di apposite clausole volte a prevedere la riduzione dei costi di personale di queste ultime. Il successivo comma 5 dell'art. 243 TUEL sanziona le province ed i comuni in condizioni strutturalmente deficitari che non rispettano i

⁽⁵⁵¹⁾ Da ultimo, integralmente aggiornata, per il triennio 2019-2021, con il d.m. Interno 28 dicembre 2018.

⁽⁵⁵²⁾ L'art. 243, comma 6, del d.lgs. 267/2000, come riformulato dall'art. 48 del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni in legge 19 dicembre 2019, n. 157, estende, in via provvisoria, i medesimi controlli agli enti locali che non hanno approvato nei termini di legge la deliberazione del rendiconto, nonché a quelli che non lo hanno inviato alla banca dati delle amministrazioni pubbliche entro 30 giorni.

⁽⁵⁵³⁾ Cfr., art. 3, comma 7, d.l. 174/2012, convertito con modificazioni dalla legge 213/2012.

⁽⁵⁵⁴⁾ In particolare, mediante un'apposita certificazione, da redigere sulla base di apposito decreto del Ministro dell'interno, occorre dimostrare che:

a) il costo complessivo della gestione dei servizi a domanda individuale sia stato coperto con i relativi proventi tariffari ed eventuali contributi finalizzati in misura non inferiore al 36 per cento (a tale fine, i costi di gestione degli asili nido sono calcolati al 50 per cento del loro ammontare);

b) il costo complessivo della gestione del servizio acquedotto sia stato coperto, con la relativa tariffa, in misura non inferiore all'80 per cento;

c) il costo complessivo della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani sia stato coperto, con la relativa tariffa, almeno nella misura prevista dalla legislazione vigente.

livelli minimi di copertura dei costi di gestione (o che non ne danno dimostrazione trasmettendo la prevista certificazione) con una riduzione pari all'uno per cento delle entrate correnti, risultanti dal rendiconto ⁽⁵⁵⁵⁾.

Si ricorda, infine, che, in virtù dell'art. 243, comma 7, TUEL, anche gli enti locali che hanno deliberato il dissesto finanziario sono soggetti, per la durata del risanamento, ai controlli sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale, nonché alla garanzia del livello minimo di copertura dei costi di gestione dei servizi a domanda individuale ⁽⁵⁵⁶⁾ ⁽⁵⁵⁷⁾.

4.8.2. I presupposti per la dichiarazione di dissesto

Come accennato, l'art. 244 del d.lgs. 267/2000 definisce lo stato di dissesto finanziario come quello in cui l'ente (provincia, città metropolitana o comune) non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili (c.d. incapacità funzionale) ovvero esistono nei suoi confronti crediti liquidi ed esigibili di terzi (c.d. incapacità finanziaria) a cui non possa fare validamente fronte con le modalità di cui agli artt. 193 (che, al comma 3, individua le risorse che possono essere utilizzate, in un arco triennale, per ristabilire gli equilibri di bilancio) e 194 (che, al comma 3, anche mediante rinvio al precedente art. 193, comma 3, individua le entrate che possono finanziare il riconoscimento di debiti fuori bilancio) del medesimo TUEL.

Il successivo art. 246 attribuisce la competenza a esplicitare e formalizzare la dichiarazione di dissesto finanziario al Consiglio dell'ente locale ⁽⁵⁵⁸⁾, che deve esporne le cause ⁽⁵⁵⁹⁾ (con allegata una relazione, in merito, anche dell'organo di revisione economico-finanziario). Entro cinque giorni dalla

⁽⁵⁵⁵⁾ Riferito al penultimo esercizio precedente a quello in cui viene rilevato il mancato rispetto dei livelli minimi di copertura. La sanzione si applica sulle risorse attribuite dal Ministero dell'interno a titolo di trasferimenti erariali. In caso di incapienza, l'ente locale è tenuto a versare all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue.

⁽⁵⁵⁶⁾ In questo caso, la norma non cita, espressamente, le regole più stringenti previste per il servizio acquedotto e per quello di smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

⁽⁵⁵⁷⁾ L'art. 53, co. 10-*bis*, del citato d.l. n. 104/2020, in considerazione della situazione di emergenza sanitaria da Covid-19, ha previsto che agli enti locali strutturalmente deficitari che, per l'esercizio finanziario 2020, non riescono a garantire la copertura minima del costo di alcuni servizi, come prescritto dall'art. 243, comma 2, lett. a), b) e c), del TUEL, non si applica la sanzione di cui al comma 5 del medesimo articolo 243 (uno per cento delle entrate correnti risultanti dal rendiconto della gestione del penultimo esercizio finanziario precedente).

⁽⁵⁵⁸⁾ Medesimo onere è attribuito, dall'art. 243, comma 3, del d.lgs. 267/2000, al commissario straordinario eventualmente nominato ai sensi del precedente art. 141.

⁽⁵⁵⁹⁾ La norma precisa che la delibera di dichiarazione di dissesto non è revocabile. Per quanto riguarda l'annullamento, sia in autotutela che all'esito di giudizio (artt. 21-*octies* e 21-*nonies* legge 241/1990), le pronunce della magistratura amministrativa ne lasciano trasparire l'ammissibilità limitatamente ai casi in cui la dichiarazione sia fondata su presupposti errati o incompleti, senza alcun margine di rivalutazione discrezionale dell'operato dell'amministrazione (cfr. Cons. Stato, sez. V, 17 maggio 2006, n. 2837; id., 16 gennaio 2012, n. 143; TAR Calabria, Catanzaro, 13 settembre 2016, n. 1789).

data di esecutività ⁽⁵⁶⁰⁾, il ridetto provvedimento dichiarativo, unitamente ai prescritti allegati, va trasmesso al Ministero dell'interno ed alla Procura regionale presso la Corte dei conti competente per territorio (a cui è stata attribuita, come più avanti meglio esplicitato, dall'art. 248, commi 5 e 5-bis, TUEL, un potere di azione finalizzato all'eventuale applicazione di sanzioni pecuniarie e interdittive ove siano rilevate ipotesi di responsabilità).

La dichiarazione di dissesto comporta una serie di oneri e limitazioni a carico non solo dell'ente locale, ma anche dei terzi creditori, finalizzati a ricondurre l'amministrazione ad una situazione di equilibrio e stabilità finanziaria. In primo luogo, l'art. 248 TUEL sospende, sino all'emanazione del decreto ministeriale di cui all'art. 261 (approvativo dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato), i termini per la deliberazione del bilancio. Inoltre, dalla data della dichiarazione di dissesto e sino all'approvazione del rendiconto sulla gestione da parte dell'organo straordinario di liquidazione (art. 256 TUEL) ⁽⁵⁶¹⁾, non possono essere intraprese o proseguite azioni esecutive per i debiti che rientrano nella competenza dell'organo straordinario ⁽⁵⁶²⁾. Di conseguenza, i pignoramenti eventualmente eseguiti successivamente non vincolano l'ente locale ed il tesoriere. Infine, i debiti insoluti e le somme dovute per anticipazioni di cassa già erogate non producono interessi e non sono soggette a rivalutazione monetaria ⁽⁵⁶³⁾.

Quanto alle modalità di risanamento, la legge contempla, accanto alla procedura di liquidazione ordinaria (art. 256 TUEL), anche quella semplificata (art. 258 TUEL) ed una straordinaria aggiuntiva per fronteggiare ulteriori passività (art. 268-bis TUEL) ⁽⁵⁶⁴⁾.

⁽⁵⁶⁰⁾ La deliberazione va pubblicata nella Gazzetta Ufficiale, unitamente al decreto del Presidente della Repubblica di nomina dell'organo straordinario di liquidazione.

⁽⁵⁶¹⁾ La sezione delle autonomie, con deliberazione 31 dicembre 2020, n. 31/QMIG, ha chiarito che rientrano nella competenza dell'organo straordinario di liquidazione i debiti correlati a prestazioni di servizio professionali contrattualizzate entro il 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato, salvi i casi in cui, per la particolare struttura del contratto o per il carattere continuativo o periodico delle prestazioni, la manifestazione degli effetti economici connessi all'esecuzione si realizzi successivamente.

⁽⁵⁶²⁾ Le procedure esecutive pendenti alla data della dichiarazione di dissesto, nelle quali sono scaduti i termini per l'opposizione giudiziale da parte dell'ente, o la stessa, benché proposta, sia stata rigettata, sono dichiarate estinte d'ufficio, con inserimento nella massa passiva dell'importo dovuto a titolo di capitale, accessori e spese.

⁽⁵⁶³⁾ Ugual disciplina per i crediti nei confronti dell'ente che rientrano nella competenza dell'organo straordinario di liquidazione a decorrere dal momento della loro liquidità ed esigibilità.

⁽⁵⁶⁴⁾ La sezione delle autonomie, con deliberazione 20 luglio 2020, n. 12/QMIG, ha precisato che, per i debiti fuori bilancio rinvenienti da atti e fatti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre precedente a quello dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, non assume carattere indebitabile la previa adozione della deliberazione consiliare di riconoscimento, spettando all'organo straordinario di liquidazione ogni valutazione sull'ammissibilità del debito alla massa passiva.

4.8.3. *La procedura del c.d. dissesto guidato*

L'art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011, ha previsto che, qualora dalle pronunce delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti emergano, anche a seguito delle verifiche ispettive condotte dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato del Ministero dell'economia e delle finanze ⁽⁵⁶⁵⁾, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi di finanza pubblica e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario, e lo stesso ente non abbia adottato, entro il termine assegnato, le necessarie misure correttive ⁽⁵⁶⁶⁾, la competente sezione regionale, accertato l'inadempimento, deve trasmettere gli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. In seguito, ove sia accertato, entro trenta giorni dalla ridetta trasmissione, da parte della medesima sezione regionale della Corte dei conti, il perdurare dell'inadempimento alle citate misure correttive, nonché la permanente sussistenza dei presupposti indicati all'art. 244 TUEL, il Prefetto deve assegnare al Consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine, non superiore a venti giorni, per la deliberazione del dissesto. Decorso infruttuosamente, sempre il Prefetto deve nominare un commissario al fine di deliberare lo stato di dissesto e dare corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio dell'ente locale (ai sensi dell'art. 141 del TUEL) ⁽⁵⁶⁷⁾.

Come evidenziato dalla sezione delle autonomie della Corte dei conti (deliberazione 26 gennaio 2012, n. 2/QMIG), l'art. 6 del d.lgs. 149/2011 ha introdotto un'innovazione nell'ordinamento degli enti locali sotto un duplice profilo: da un lato, ampliando le responsabilità conseguenti al dissesto (comma 1) e, dall'altro, individuando un percorso che conduce alla dichiarazione di dissesto non più demandato al solo Consiglio, ma discendente dall'accertamento di un organo magistratuale (comma 2). Le disposizioni recate dai due commi devono ritenersi comunque distinte: nel primo, la competenza appartiene al circuito procura/sezione giurisdizionale e la disposizione mira a sanzionare responsabilità soggettive individuali; nel secondo, la competenza spetta alle sezioni regionali di controllo e l'obiettivo consiste nell'accertare i

⁽⁵⁶⁵⁾ La norma richiama, in particolare, le competenze di controllo ispettivo attribuite al MEF-RGS dall'art. 5 del d.lgs. 149/2011 e dall'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 196/2009.

⁽⁵⁶⁶⁾ La norma richiama l'abrogato comma 168 della legge 266/2005, *pro tempore* vigente. Il riferimento attuale è all'art. 148-bis del d.lgs. 267/2000, inserito dall'art. 3 del più volte citato d.l. 174/2012.

⁽⁵⁶⁷⁾ Il comma 2-bis dell'art. 6 del d.lgs. 149/2011, inserito dall'art. 3, comma 6, del d.l. 174/2012, precisa che *"il decreto di scioglimento del consiglio, disposto per le inadempienze di cui al comma 2, conserva i suoi effetti per un periodo di almeno dodici mesi, fino ad un massimo di quindici mesi"*.

presupposti, oggettivi, che sostanziano lo stato di dissesto finanziario, come definito dall'art. 244 TUEL.

In particolare, l'art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011 attribuisce alle sezioni regionali di controllo, riscontrate gravi irregolarità (anche su impulso della Ragioneria generale dello Stato) nella tenuta degli equilibri di bilancio dell'ente locale tali da provocarne il dissesto, non più solo il potere di vigilare sull'adozione delle misure correttive (rafforzato dal potere inibitorio di preclusione dei programmi di spesa, azionabile nella ricorrenza dei presupposti previsti dall'art. 148-*bis* TUEL), ma anche di accertare il loro inadempimento (entro il termine autonomamente determinato dalle medesime sezioni) e, ove a quest'ultimo si associ la perdurante presenza di una situazione di dissesto, la comunicazione al Prefetto al fine dell'adozione di misure sostitutivo-coercitive.

La norma ha introdotto un elemento di razionalizzazione, e di chiusura, del sistema. In precedenza, infatti, la misura dello scioglimento dell'organo consiliare (art. 141, comma 2, TUEL) poteva discendere dalla mancata approvazione del bilancio di previsione (ex art. 141, comma 1, lett. c), TUEL) o dall'omessa adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio (art. 193, comma 4, TUEL), ma non dalla dichiarazione di dissesto, se non in via mediata. Infatti, lo scioglimento poteva intervenire soltanto in caso di inosservanza delle puntuali prescrizioni previste dalla procedura di risanamento (art. 259, comma 1, TUEL), limitazione che appariva incongrua considerando che il dissesto finanziario, nella forma dell'insolvenza, consiste nella presenza di "*crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui all'art. 193*", ossia nell'impossibilità di adottare una delibera di riequilibrio (che è situazione più grave della mancata adozione) ⁽⁵⁶⁸⁾.

Al di là dei possibili esiti dell'attività di accertamento intestata alle sezioni regionali di controllo, il procedimento di cui all'art. 6, comma 2, d.lgs. 149/2011 denota la particolare attenzione del legislatore nel prevenire i rischi di situazioni di squilibrio strutturali che richiedano la dichiarazione di dissesto. Per questo la funzione in esame era stata, espressamente, inserita nei controlli sul ciclo di bilancio degli enti locali ⁽⁵⁶⁹⁾, ma, già prima dell'avvento dei poteri preclusivo-inibitori conferiti al controllo di legalità finanziaria dall'art. 3 del d.l. 174/2012, convertito con modificazioni dalla legge 213/2012, era stato previsto che potesse sfociare nell'adozione di misure di natura coercitiva. Il compito attribuito alle sezioni regionali consiste, infatti, nel monitorare gli enti in condizioni di grave criticità finanziaria e nel sollecitare l'adozione di misure correttive ritenute idonee a ristabilire adeguati equilibri, con un mo-

⁽⁵⁶⁸⁾ Si rinvia, per approfondimenti circa la pregressa non possibile imposizione, da parte della magistratura contabile, della dichiarazione di dissesto, a C. conti, sez. reg. contr. Puglia, 21 luglio 2010, n. 59 e id., 6 ottobre 2011, n. 84.

⁽⁵⁶⁹⁾ La norma cita l'art. 1, commi 166-170, della legge 266/2005 (in seguito integrato dall'art. 148-*bis* del d.lgs. 267/2000).

mento conclusivo, in caso di inadempimento, costituito dall'imposizione della dichiarazione di dissesto. Si tratta di una norma concepita per disciplinare una situazione di grave compromissione finanziaria dell'ente locale, che, non potendo essere soggetto a fallimento⁽⁵⁷⁰⁾, deve necessariamente essere risanato (con ripartizione dei relativi oneri tra i creditori ed i cittadini).

Nello specifico, il procedimento di cui all'art. 6, comma 2, d.lgs. 149/2011 si articola in due fasi, articolate nell'adozione di tre deliberazioni: nella prima, necessaria, le sezioni regionali devono formulare un giudizio prognostico sulla situazione di potenziale dissesto, preordinato all'imposizione di adeguate misure correttive (prima deliberazione) ed alla verifica della loro adozione da parte dell'ente (seconda deliberazione)⁽⁵⁷¹⁾; nella seconda, eventuale, che parte con la trasmissione degli atti al Prefetto, le medesime sezioni, accertata la protrazione dell'inadempimento e la permanente sussistenza dei presupposti per il dissesto (terza deliberazione), possono avviare il procedimento di dichiarazione coattiva e di commissariamento dell'ente locale.

La fase necessaria del procedimento si colloca, come detto, all'interno delle ordinarie e periodiche verifiche sulla sana gestione finanziaria (art. 1, commi 166-170, legge 266/2005 e art. 148-bis TUEL), ma, a differenza di queste ultime, le irregolarità accertate si devono tradurre in, più stringenti, *"squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario"*. Il riferimento, letterale, ai presupposti del dissesto, esclude, pertanto, che il procedimento in esame possa essere avviato in presenza di mere violazioni di obiettivi di finanza pubblica o di altre generiche, anche se gravi, irregolarità contabili. Occorre, invece, che la sezione effettui un giudizio (eventualmente prognostico) circa la sussistenza (o la potenziale prossima emersione) di una situazione di incapacità funzionale (impossibilità di assolvere le funzioni ed i servizi indispensabili) o, più frequentemente (in ragione degli strumenti di cognizione in possesso della magistratura contabile), di insolvenza (esistenza di crediti liquidi ed esigibili di terzi ai quali non si possa fare validamente fronte né con la delibera di riequilibrio né con quella di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, di cui agli artt. 193 e 194 TUEL). La gravità del rimedio previsto dall'ordinamento (imposizione della dichiarazione di dissesto da parte del Prefetto), sarebbe, infatti, sproporzionato (e non conforme ai presupposti indicati dalla norma) qualora la cassa fosse capiente.

⁽⁵⁷⁰⁾ Si rinvia, sul punto, ai principi di diritto affermati in C. Cost., 21 aprile 1994, n. 155.

⁽⁵⁷¹⁾ Come evidenziato da C. conti, SS.RR. spec. comp., 12 giugno 2013, n. 2/EL *"il termine che ai sensi dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011 la sezione regionale di controllo assegna per l'adozione di misure correttive, serve a produrre l'effetto costitutivo dell'obbligo a provvedere in capo all'ente medesimo e a qualificare il conseguente, eventuale, inadempimento per gli effetti giuridici che ne conseguono"*. Questi ultimi *"all'esito della successiva delibera di accertamento dell'inadempimento, sono prodromici all'obbligo della dichiarazione di dissesto, comportando l'accertamento ricognitivo del persistente inadempimento e della sussistenza delle condizioni di cui all'art. 244 del d.lgs. n. 267/2000 (TUEL) per la dichiarazione del dissesto finanziario"*.

Effettuate tali valutazioni, le sezioni regionali devono invitare l'ente locale ad individuare, entro un termine discrezionalmente predeterminato, le misure correttive ritenute più idonee a ristabilire l'equilibrio finanziario. Sul punto, come già sottolineato in sede di esame dei provvedimenti richiedibili ai sensi dell'art. 148-*bis* TUEL, va precisato che il tenore letterale della norma, che richiama "*le necessarie misure correttive*" previste dall'abrogato art. 1, comma 168, della legge 266/2005 (oggi sostituito dall'art. 148-*bis* TUEL), suggerisce che queste ultime, a fronte dell'accertamento di irregolarità o illegittimità potenzialmente producenti il dissesto, siano autonomamente individuate dagli enti locali sottoposti a controllo. L'opzione interpretativa, oltre a essere più fedele al dato normativo, risulta maggiormente compatibile con il principio di separazione fra giurisdizione ed amministrazione, che vale, salvo espresse eccezioni, in ogni rapporto fra magistratura ed enti pubblici. Inoltre, rimettere agli enti locali la scelta dei provvedimenti ritenuti più adeguati a superare la situazione di potenziale dissesto evita di conculcare impropriamente la discrezionalità di questi ultimi, che hanno possibilità di valutare quale sia il comportamento maggiormente funzionale all'obiettivo da perseguire, permettendo, inoltre, alle sezioni regionali di essere libere nella successiva valutazione di congruità delle misure adottate, indipendenza di giudizio che può essere limitata e condizionata in caso di precedenti suggerimenti o imposizioni.

Il secondo sub-segmento della prima fase della procedura disciplinata dall'art. 6, comma 2 in esame prescrive, infatti, che le sezioni regionali di controllo debbano verificare la congruità degli atti adottati rispetto all'esigenza di superamento della situazione di incapacità finanziaria. Questa seconda pronuncia può concludersi con una mera presa d'atto (accertamento del venir meno dei presupposti per il dissesto) o con la constatazione di un inadempimento, e conseguente trasmissione degli atti al Prefetto.

Quest'ultima, necessaria, deliberazione apre, solo in caso di inadempimento all'adozione di adeguate misure correttive, la fase eventuale del procedimento. In questa ipotesi, scaduto l'ulteriore termine di trenta giorni, decorrente dalla trasmissione degli atti al Prefetto, la sezione regionale deve accertare, con una terza deliberazione, il perdurare dell'inadempimento e la persistenza delle condizioni di cui all'art. 244 TUEL ovvero prendere atto dell'adozione, *in extremis*, delle misure correttive o, comunque, del venir meno dei presupposti per il dissesto. Nel primo caso, il Prefetto deve assegnare al Consiglio dell'ente locale, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto. Decorso infruttuosamente, il Prefetto deve nominare un commissario al fine di dichiarare lo stato di dissesto e dare corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio dell'ente, ai sensi dell'art. 141 del TUEL ⁽⁵⁷²⁾.

⁽⁵⁷²⁾ Può farsi rinvio, per approfondimenti sul procedimento da seguire e su presupposti e funzione delle distinte pronunce adottabili dalle sezioni regionali di controllo, a C. conti, sez.

4.8.4. *L'impugnazione delle pronunce di accertamento della situazione di dissesto*

La procedura di “*dissesto guidato*”, delineata dall'illustrato art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011, quale esito di una pluralità di pronunce delle sezioni regionali di controllo, accertanti, in un primo momento, squilibri finanziari potenzialmente producenti una situazione di insolvenza e, in un secondo, l'effettiva sussistenza dei presupposti indicati dall'art. 244 TUEL, non aveva previsto un momento di sindacato da parte di un altro giudice. Tuttavia, anche prima dell'avvento dell'art. 11, comma 6, lett. e), del codice di giustizia contabile, d.lgs. 174/2016, che, come visto, ha attribuito alle sezioni riunite in speciale composizione la potestà di decidere, in unico grado, “*nel caso di impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo*”, la giurisprudenza contabile, interpretando estensivamente l'art. 243-*quater*, comma 5, TUEL, dettato in materia di impugnazione delle delibere di diniego di accesso al piano di riequilibrio finanziario pluriennale o al fondo di rotazione ⁽⁵⁷³⁾, aveva ammesso la possibilità, per gli enti locali, di impugnare, innanzi alle sezioni riunite in speciale composizione, anche le deliberazioni delle sezioni regionali adottate ex art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011.

Per giungere a tale conclusione, le ridette sezioni riunite, nella sentenza 12 giugno 2013, n. 2/EL, avevano sottolineato, in primo luogo, che le delibere delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, quali atti provenienti da una magistratura speciale, sono sottratte, come statuito anche dalla Corte Costituzionale ⁽⁵⁷⁴⁾, al sindacato giurisdizionale di giudici diversi. Inoltre, nell'assetto dei poteri delineati dalla Costituzione, la Corte dei conti esercita funzioni attribuitele in via esclusiva, a motivo della sua configurazione di organo specializzato nella materia della contabilità pubblica. Per tale ragione, il legislatore, con l'introduzione dell'art. 243-*quater*, comma 5, TUEL, da parte del più volte citato d.l. 174/2012, aveva già escluso, sebbene implicitamente, che le deliberazioni adottate dalle sezioni regionali di controllo (in particolare, sulla gestione finanziaria degli enti locali) potessero essere oggetto del sindacato di altro giudice. Quest'ultima norma è stata ritenuta ricognitiva di una giurisdizione contabile già riconducibile, *naturaliter*, alle “*materie di contabilità pubblica*” (art. 103, comma 2, Cost.). Al riguardo, esercitando la Corte dei conti, nella fattispecie in esame, un potere di sindacato, finalizzato, previo accertamento di gravi squilibri finanziari, all'eventuale imposizione, mediante la procedura di cui all'art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011, della dichiarazione di dissesto ⁽⁵⁷⁵⁾, assume decisioni, passi-

reg. contr. Sicilia, 19 luglio 2012, n. 202/PRSP, id., 11 ottobre 2012, n. 243/PRSP e id., 10 gennaio 2013, n. 1/PRSP; C. conti, sez. reg. contr. Piemonte, 28 novembre 2011, n. 279/PRSP, id., 17 febbraio 2012, n. 12/PRSP e id., 27 giugno 2012, n. 260/PRSP.

⁽⁵⁷³⁾ Oggetto, attualmente, di previsione nell'art. 11, comma 6, lett. a), del d.lgs. 174/2016.

⁽⁵⁷⁴⁾ Cfr. Corte Cost., 23 luglio 2015, n. 181 e id., 27 aprile 2017, n. 89.

⁽⁵⁷⁵⁾ Nell'indicata sentenza n. 2/2013/EL, le sezioni riunite in speciale composizione aveva-

bili di assumere carattere definitivo e di incidere sulla situazione giuridica degli enti destinatari, aventi natura analoga a quelle adottabili nel corso della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, ex art. 243-*quater*, commi 3 e 5, del TUEL.

Per quanto riguarda l'ambito di cognizione delle sezioni riunite in sede di giudizio di impugnazione, la successiva sentenza 29 maggio 2014, n. 19/EL ha ammesso la possibilità di rivalutare, anche sulla base di nuove prospettazioni, le precedenti misure adottate, nonché di considerare l'evoluzione successiva della situazione finanziaria dell'ente locale, posto che tale giudizio non può non tenere conto del carattere dinamico dei bilanci pubblici. Infatti, il percorso evolutivo delle misure di risanamento può subire modifiche (in positivo o negativo), e non è apparso compatibile, con la natura di giudizio in unico grado non prendere in considerazione sopravvenute risultanze contabili, che permettano una diversa considerazione della complessiva situazione finanziaria dell'ente locale, a volte non conoscibile all'epoca in cui è stata adottata la delibera impugnata (cfr. Corte dei conti, sezioni riunite in speciale composizione, 18 marzo 2014, n. 3/EL e 17 aprile 2014, n. 11/EL, nonché, più di recente, con riferimento alla valutazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale (sentt. 1° aprile 2021, n. 7/EL e 4 agosto 2021, n. 9/EL).

Circa l'estensione della giurisdizione attribuita alla Corte dei conti, le sezioni unite della Corte di Cassazione, nell'ordinanza 22 luglio 2014, n. 16631, specificando quanto affermato nella precedente ordinanza 13 marzo 2014, n. 5805, hanno precisato che resta ferma la giurisdizione del giudice amministrativo sull'impugnazione del provvedimento prefettizio, ove solo quest'ultimo risulti oggetto di ricorso (il ridetto atto, pur presupponendo l'attività accertativa della sezione di controllo, ed essendo a quest'ultima sostanzialmente vincolato, mantiene la sua autonomia).

Da quanto esposto, la magistratura contabile (C. conti, SS.RR. spec. comp., sent. 12 novembre 2020, n. 32/EL) ha ritenuto che la giurisdizione della Corte dei conti in materia di bilancio, riguardando la verifica in concreto, preventiva e successiva, degli andamenti di finanza pubblica, è una giurisdizione, esclusiva, piena e per blocco di materia. Ciò comporta che il riparto di giurisdizione con le altre magistrature non si svolge in base alla natura della situazione giuridica sottostante (diritti soggettivi-interessi legittimi) né in base all'autorità o potere che ha emesso l'atto impugnato, ma ope-

no legato all'attribuzione della giurisdizione anche alla novella costituzionale n. 1/2012, che, in quanto volta alla tutela degli equilibri di bilancio dello Stato e degli altri enti pubblici, territoriali e non, fa ritenere che le "*materie di contabilità pubblica*", di cui all'art. 103 Cost., possono positivamente individuarsi in un organico corpo normativo, finalizzato alla tutela dell'integrità dei bilanci pubblici, presidiato da un giudice naturale, la Corte dei conti (similmente a quanto avviene per i cosiddetti "*blocchi di materie*" riservati alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, cfr. Corte Cost., 6 luglio 2004, n. 204/2004).

ra sull'individuazione dell'ambito normativo perimetrato, identificabile come "*materia di contabilità pubblica*". Ne consegue che la giurisdizione sussiste anche sugli atti conseguenti del Consiglio comunale e del Prefetto, qualora ad essere contestati non siano vizi propri, ma l'accertamento dei requisiti richiesti per la dichiarazione di dissesto (previsti dagli artt. 243-*quater*, comma 7, e 244 TUEL), considerando, fra l'altro, che la sua declaratoria non comporta l'esercizio di alcuna discrezionalità da parte dell'ente territoriale (natura vincolata affermata costantemente dal Consiglio di Stato, per esempio, sez. V, sent. 16 gennaio 2012, n. 143).

Pertanto, ove siano impugnate deliberazioni delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che impongono la dichiarazione di dissesto, non solo sussiste la giurisdizione delle sezioni riunite in speciale composizione, ma il contemporaneo accertamento della legittimità della deliberazione consiliare comunale verrebbe assorbito in tale valutazione, mentre un eventuale concorrente giudizio innanzi alla magistratura amministrativa dovrebbe limitarsi, in base a quanto affermato dalle sezioni unite della Corte di Cassazione nella pronuncia sopra citata, a verificare se le doglianze prospettate attengono a vizi propri ed autonomi del provvedimento impugnato, che, in questa eventualità, andrà rimesso depurato dalle eventuali illegittimità procedurali.

La ripartizione della giurisdizione in materia di dissesto di enti locali è stata oggetto di recente intervento anche da parte del Consiglio di Stato, che, nella sentenza 17 dicembre 2020, n. 4270, ha ritenuto che la giurisdizione della Corte dei conti, in base al contenuto delle norme di legge di riferimento (art. 11, co. 6, d.lgs. n. 174/2016) ed all'esposta giurisprudenza delle sezioni unite della Cassazione, sia limitata alla cognizione dei giudizi in cui viene in rilievo l'impugnazione di una delibera di una sezione regionale di controllo (in sostanza, negando l'attribuzione, da parte dell'art. 103, comma 2, della Costituzione, di una giurisdizione, esclusiva e piena, nella materia della contabilità pubblica, in assenza dell'interposizione di una previsione legislativa). Di conseguenza, ha ritenuto che la giurisdizione della magistratura amministrativa investa il sindacato della delibera consiliare che abbia dichiarato, autonomamente, il dissesto, anche sotto il profilo dei presupposti (c.d. incapacità finanziaria o funzionale) che ne legittimano l'adozione (aventi titolo in norme dell'ordinamento contabile), non solo di vizi, formali o procedurali, del provvedimento amministrativo.

4.8.5. Le responsabilità da dissesto

I commi 5 e 5-*bis* dell'art. 248 del TUEL completano la disciplina delle conseguenze del dissesto con due fattispecie tipizzate di responsabilità amministrativa c.d. sanzionatoria ⁽⁵⁷⁶⁾. Il primo, inserito dal citato comma

⁽⁵⁷⁶⁾ Per approfondimenti, in generale, sulle ipotesi di "*responsabilità sanzionatoria*", può

1 dell'art. 6 del d.lgs. 149/2011 (che, al comma 2, ha disciplinato l'illustrata procedura del "*dissesto guidato*"); il secondo, unitamente alla riformulazione del primo, introdotto dal d.l. 174/2012, di rafforzamento del sistema dei controlli, interni ed esterni, sulle autonomie territoriali.

Nello specifico, l'art. 248, comma 5, TUEL dispone che, ferma restando la ricorrenza delle ordinarie ipotesi di responsabilità amministrativa (ove siano integrati i presupposti previsti dall'art. 1 della legge 20/1994), gli amministratori degli enti locali che la Corte dei conti ha riconosciuto, anche in primo grado, responsabili di aver contribuito con condotte, dolose o gravemente colpose, sia omissive che commissive, al verificarsi del dissesto finanziario, non possono ricoprire, per un periodo di dieci anni, incarichi di assessore, di revisore dei conti di enti locali e di rappresentante di enti locali presso altri enti, istituzioni ed organismi pubblici e privati. Inoltre, nel caso in cui i predetti responsabili siano i sindaci (anche di città metropolitane) o i presidenti di provincia, questi ultimi non sono candidabili, sempre per dieci anni, alle cariche di sindaco, di presidente di provincia, di presidente di Giunta regionale, nonché di membro dei consigli comunali, dei consigli provinciali, delle assemblee e dei consigli regionali, del Parlamento e del Parlamento europeo, né possono ricoprire, per uguale periodo di tempo, la carica di assessore comunale, provinciale o regionale né altra in enti vigilati o partecipati da enti pubblici.

Il medesimo comma 5, affianca, poi, a queste sanzioni di tipo interdittivo (scaturenti *ex lege* da una sentenza di condanna della Corte dei conti, anche solo di primo grado, per responsabilità da dissesto), anche la potenziale irrogazione, da parte delle sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti, di una sanzione pecuniaria, oscillante da un minimo di cinque e fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda spettante al momento di commissione della violazione.

Il successivo comma 5-*bis* dell'art. 248 TUEL introduce simili ipotesi di responsabilità, con analoga tipizzazione delle sanzioni pecuniarie e interdittive, anche per i componenti dell'organo di revisione economico-finanziaria. Questi ultimi, fermo restando l'eventuale condanna, di tipo risarcitorio, per il danno arrecato all'ente in ragione del rapporto di servizio (e sempre che ricorrano i presupposti previsti dall'art. 1 della legge 20/1994), qualora, a seguito della dichiarazione di dissesto, la Corte dei conti accerti gravi responsabilità nello svolgimento dell'attività o la ritardata o mancata comunicazione, secondo le normative vigenti, delle informazioni dovute (fra cui quelle imposte dall'art. 148-*bis* TUEL nei confronti delle sezioni regionali di controllo), non possono essere nominati revisori in enti locali, né in enti o organismi agli stessi riconducibili, fino a dieci anni. L'esito dell'accertamento va trasmesso anche all'ordine professionale di appartenenza (per le valutazioni inerenti all'eventuale avvio di procedimenti disciplinari), nonché

farsi rinvio a C. conti, SS.RR., sentenze 27 dicembre 2007, n. 12/QM, n. 12/QM/2011, 31 luglio 2019, n. 26/QMIG.

al Ministero dell'interno per la conseguente sospensione dall'elenco previsto dall'art. 16, comma 25, del d.l. 138/2011, convertito con modificazioni dalla legge 148/2011. Inoltre, anche i revisori sono passibili della sanzione pecuniaria da responsabilità amministrativa c.d. tipizzata (o meglio, sanzionatoria) pari ad un minimo di cinque e fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione.

In proposito, la sezione giurisdizionale per il Piemonte nella sentenza 15 aprile 2015, n. 67 (conseguente ad una procedura di *"dissesto guidato"* avviata, e conclusa, dalla sezione regionale di controllo con deliberazioni 28 novembre 2011, n. 279/PRSE, 17 febbraio 2012, n. 12/PRSE e 27 giugno 2012, n. 260/PRSE), in aderenza ad analogo precedente (cfr. C. conti, sez. giur. Campania, 17 aprile 2013, n. 548), ha ritenuto che, nella fattispecie sanzionatoria dell'art. 248, commi 5 e 5-bis, del TUEL, in virtù di quanto manifestato dal legislatore con l'utilizzo delle parole *"diretta conseguenza"*, il nesso di causalità (necessario per giungere ad una pronuncia di condanna) *"non può che essere immediato ed esclusivo o, comunque, assolutamente e palesemente preponderante"* rispetto all'avvenuta dichiarazione di dissesto, *"nel senso che le azioni od omissioni imputabili agli amministratori devono costituire, in concreto, la causa unica o di gran lunga prevalente dello stesso"*. In altre parole, la disposizione normativa imporrebbe alla Procura contabile l'obbligo di fornire una puntuale e dettagliata ricostruzione dalla quale possano emergere elementi chiari, univoci ed inoppugnabili relativamente all'addebito, in termini causalistici, del dissesto finanziario a specifiche condotte dei convenuti, tenendo in adeguata considerazione anche i rapporti di valore tra danno erariale cagionato dagli amministratori ed ammontare complessivo del debito e del disavanzo gravante sull'ente locale ⁽⁵⁷⁷⁾.

Più di recente la sezione giurisdizionale per la Calabria, con sentenza 6 aprile 2021, n. 122, ha ritenuto che il previo accertamento di un'ordinaria responsabilità per danni non sia presupposto ineludibile della responsabilità sanzionatoria da dissesto, essendo sufficiente la prova di aver contribuito al dissesto, da cui discende l'applicazione delle sanzioni interdittive ivi previste. Sempre la sezione giurisdizionale per la Calabria (sent. 3 agosto 2021, n. 215) ha sottolineato come l'art. 248, comma 5, TUEL, nel testo vigente, preveda una fattispecie tipizzata di responsabilità sanzionatoria da dissesto, autonomia anche sotto il profilo procedurale (con *dies a quo* della prescrizione

⁽⁵⁷⁷⁾ Con riferimento alla predetta incidenza, la sentenza n. 67/2015 in esame ha sottolineato come il documento generato dalla condotta dei convenuti, in termini di maggiori spese, già accertato dalla stessa sezione giurisdizionale nella precedente sentenza n. 6/2013, fosse pari a circa 7,5 milioni di euro, mentre le spese concernenti l'esercizio in cui il comportamento foriero di danno si collocava temporalmente ammontavano a oltre 119 milioni di euro, con l'effetto che il documento finanziario accertato rappresentava poco più del 9% delle predette spese. Analoghe considerazioni si desumevano dal rapporto tra il danno erariale e gli importi del debito complessivo, accumulati anche in esercizi precedenti a quello di carica degli amministratori convenuti.

da individuare nella data della dichiarazione di dissesto, che costituisce l'evento di danno), non essendo più previsto un rapporto di necessaria pregiudizialità con una previa sentenza di condanna per ordinaria responsabilità amministrativa.



Rassegna di giurisprudenza

1. Natura, procedimento ed esiti del controllo di legalità finanziaria

Corte Costituzionale, 7 giugno 2007, n. 179

Controllo della Corte dei conti sui bilanci di previsione e rendiconti consuntivi degli enti locali – Natura e parametri – Differenza dai controlli sulla gestione.

L'art. 1, commi 165 e seguenti, della legge 266/2005 hanno introdotto un nuovo tipo di controllo, affidato alla Corte dei conti, dichiaratamente finalizzato ad assicurare, in vista della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, la sana gestione finanziaria degli enti locali, nonché il rispetto del patto di stabilità interno e del vincolo in materia di indebitamento posto dall'ultimo comma dell'art. 119 Cost. Questa nuova forma di controllo sviluppa le misure necessarie per garantire la stabilità dei bilanci prescritte dall'art. 7, comma 7, della legge 131/2003. A detti fini, oltre al controllo sulla gestione, che ha ad oggetto l'azione amministrativa e serve ad assicurare che l'uso delle risorse avvenga in modo efficace, economico ed efficiente, occorre avere riguardo anche alla allocazione delle risorse e alla struttura e gestione del bilancio. A differenza del controllo sulla gestione, che si attua mediante programmi stabiliti dalla Corte dei conti su materie scelte a campione, si svolge con necessaria cadenza annuale sui documenti di bilancio. Tale controllo, che è ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, ha la caratteristica, in una prospettiva non più statica (com'è il tradizionale controllo di legittimità), ma dinamica, di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive.

Corte Costituzionale, 5 aprile 2013, n. 60

Decreto di riforma dei controlli sugli enti locali – Controllo della Corte dei conti sui bilanci di previsione e rendiconti consuntivi degli enti locali – Natura, parametri ed esiti – Preclusione dei programmi di spesa.

L'art. 148-bis del d.lgs. n. 267/2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del d.l. n. 174/2012, convertito dalla legge n. 213/2012, ha rafforzato i controlli attribuiti alle sezioni regionali della Corte dei conti sui bilanci preventivi e sui rendiconti consuntivi degli enti locali, in esito ai quali, in caso di mancato adeguamento dell'ente alle pronunce di accertamento di irregolarità contabili o di eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria. Tale controllo si colloca nell'ambito materiale del coordinamento della finanza pubblica, in riferimento agli articoli 97, primo comma, 28, 81 e 119 della Costituzione, che la Corte dei conti contribuisce ad assicurare, quale organo terzo ed imparziale di garanzia dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse collettive. Tale controllo si pone in una prospettiva non più statica, come il tradizionale controllo di legalità, ma dinamica, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive, funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio.

Corte Costituzionale, 10 marzo 2014, n. 40

Controllo della Corte dei conti sui bilanci di previsione e rendiconti consuntivi degli enti locali – Natura, parametri ed esiti – Preclusione dei programmi di spesa – Fondamento costituzionale.

La finalità del controllo di legittimità e regolarità di cui all'art. 148-bis del TUEL e la stretta correlazione di tale attività con gli artt. 81, quarto comma, e 117, terzo comma, Cost. giustificano anche il conferimento alla Corte dei conti di poteri atti a prevenire pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali. Dette misure interdittive non sono indici di una supremazia statale né di un potere sanzionatorio nei confronti degli enti locali, come neppure sono riconducibili al controllo collaborativo, ma sono strumentali alla garanzia degli equilibri di bilancio e al rispetto degli obblighi che lo Stato ha assunto nei confronti dell'Unione europea. In questa prospettiva, funzionale ai principi di coordinamento e di armonizzazione dei conti pubblici, i ridetti controlli possono essere accompagnati anche da misure atte a prevenire pratiche contrarie ai principi della previa copertura della spesa e dell'equilibrio di bilancio, che ben si giustificano in ragione dei caratteri di neutralità e indipendenza dei controlli effettuati dalla Corte dei conti (sentenze n. 226/1976 e n. 39/2014).

Corte Costituzionale, 14 febbraio 2019, n. 18

Controlli di legalità finanziaria – Parametri di riferimento – Regolarità amministrativo-contabile – Legittimazione a sollevare questioni di legittimità costituzionale.

Il controllo di c.d. legalità finanziaria operato dalle sezioni regionali della Corte dei conti su bilanci e rendiconti degli enti locali, al cui interno si colloca l'approvazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale, nonché la verifica periodica della loro attuazione, risulta rigorosamente ancorato a parametri legali. Anche l'esito di tale attività è sottoponibile al sindacato giurisdizionale delle sezioni riunite in speciale composizione, come già prospettato dalla medesima giurisprudenza costituzionale. Di conseguenza, è ammessa la legittimazione della sezione di controllo della Corte dei conti a sollevare questioni di legittimità costituzionale, ricorrendo al presupposto soggettivo dell'incidentalità della rilevazione innanzi ad un "giudice" e nel corso di un "giudizio".

Corte Costituzionale, 29 aprile 2021, n. 20

Controlli di legalità finanziaria – Parametri di riferimento – Regolarità amministrativo-contabile – Legittimazione a sollevare questioni di legittimità costituzionale.

Deve riconoscersi la legittimazione delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, in sede di controlli di legittimità-regolarità sui bilanci degli enti locali (in termini, sentt. n. 18/2019, n. 105/2019 e 115/2020), da assimilare alla parifica dei rendiconti regionali (fra le altre, sentt. n. 181/2015, n. 49/2018), a sollevare questioni di legittimità costituzionale, in ragione delle modalità di svolgimento della funzione attribuita dalla legge, proprie anche dell'approvazione e attuazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale. La legittimazione è stata riconosciuta (sin dalla sentenza n. 226/1976) in ragione della posizione istituzionale della Corte dei conti e della natura delle sue attribuzioni di controllo. Sotto il primo aspetto, viene in rilievo la natura di magistratura dotata delle più ampie garanzie di indipendenza (art. 100, co. 2, Cost.) e di unico organo di controllo che gode di diretta garanzia in sede costituzionale. Sotto il secondo aspetto, viene in evidenza il peculiare carattere del giudizio di controllo, che si risolve nel valutarne la conformità alle norme del diritto oggettivo, ad esclusione di qualsiasi apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico (sent. n. 384/1991). Il riconoscimento della legittimazione si giustifica, altresì, con l'esigenza di consentire il sindacato di legittimità costituzionale su norme che difficilmente vi verrebbero, per altra via, sottoposte.

2. Rapporto fra controlli di legalità finanziaria e poteri delle regioni e delle province ad autonomia speciale

Corte Costituzionale, 6 luglio 2006, n. 267

Controllo della Corte dei conti sui bilanci di previsione e rendiconti consuntivi degli enti locali – Controlli di organi regionali o provinciali ad autonomia speciale – Differenza di esigenze, interessi e natura dei soggetti deputati al controllo – Coesistenza.

La competenza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di istituire forme di sindacato sugli enti locali del proprio territorio non pone in discussione la finalità di uno strumento, quale il controllo affidato alla Corte dei conti, in veste di organo terzo a servizio dello Stato-comunità, finalizzato al rispetto dell'equilibrio unitario della finanza pubblica. La necessità di coordinamento della finanza pubblica riguarda pure le regioni e le province ad autonomia differenziata, non potendo dubitarsi che anche i loro bilanci siano parte della finanza pubblica allargata. Le due tipologie di sindacato, attribuite alla Corte dei conti ed alla regione o provincia autonoma, sono ispirate a ragioni e modalità di esercizio diverse, anche con riguardo agli interessi in concreto tutelati, che, nel primo caso, riguardano la finanza statale nel suo complesso, nel secondo, solo quella provinciale (in termini, Corte Costituzionale, sentenza n. 425/2004).

Corte Costituzionale, 5 aprile 2013, n. 60

Controllo della Corte dei conti sui bilanci di previsione e rendiconti consuntivi degli enti locali – Controlli di organi regionali o provinciali ad autonomia speciale – Differenza di esigenze, interessi e natura dei soggetti deputati al controllo – Coesistenza – Rafforzamento alla luce della legge costituzionale n. 1/2012.

La collocazione delle funzioni di controllo spettanti alla Corte dei conti e ad una provincia autonoma si pongono su piani distinti. Alla prima è attribuita la verifica dell'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento a parametri costituzionali (artt. 81, 119 e 120 Cost.) e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.), esigenze che devono trovare presidio nel sindacato di una magistratura neutrale ed indipendente, garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico. Alla seconda possono spettare diverse forme di controllo interno sulla gestione delle risorse finanziarie, declinate secondo quanto previsto dalle peculiari previsioni dello statuto di autonomia. Tale distinzione assume ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale n. 1/2012, che, nel comma premesso all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

Corte Costituzionale, 10 marzo 2014, n. 40

Controllo della Corte dei conti sui bilanci di previsione e rendiconti consuntivi degli enti locali – Controlli di organi regionali o provinciali ad autonomia speciale – Differenza di esigenze, interessi ed esiti dopo il d.l. n. 174/2012 – Coesistenza.

I controlli delle sezioni regionali della Corte dei conti, previsti dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266/2005 e poi trasfusi nell'art. 148-bis del TUEL, hanno assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari, proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata anche al rispetto de-

gli obblighi comunitari. Per la sua intrinseca finalità questo tipo di verifica non può essere affidato ad un ente autonomo territoriale, ancorché a statuto speciale, che non ne potrebbe assicurare la conformità ai canoni di neutralità, l'imparzialità e l'indipendenza ed agli interessi generali di finanza pubblica coinvolti.

Corte Costituzionale, 25 ottobre n. 2017, n. 228

Controllo della Corte dei conti sui bilanci di previsione e rendiconti consuntivi degli enti locali – Contenuti ed effetti – Disciplina con legge regionale – Inammissibilità.

Non si deve confondere la disciplina delle modalità di conformazione dei rapporti finanziari tra Stato e autonomie speciali, profili suscettibili di accordo, fermo restando il doveroso concorso di queste ultime al raggiungimento degli obiettivi in materia, con quella afferente al sindacato uniforme e generale sui conti degli enti locali, ai fini del rispetto dei limiti complessivi di finanza pubblica, anche derivanti da vincoli comunitari, che il legislatore statale ha assegnato alla Corte dei conti in ragione della sua natura di organo magistratuale indipendente. Posto che il contenuto e gli effetti delle pronunce della Corte dei conti non possono essere disciplinati dal legislatore regionale, è conseguentemente escluso che una provincia autonoma possa impadronirsi della conformazione di tale controllo, assumendolo nella propria sfera funzionale.

3. Procedimento di controllo

Sezione regionale di controllo Sardegna, 27 febbraio 2017, n. 27/PRSE

Organo di revisione – Invio della prescritta relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti – Omissione o ritardo – Segnalazione al Consiglio comunale.

L'organo di revisione economico-finanziaria deve assicurare il raccordo fra l'ente locale e la competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, trasmettendo le informazioni necessarie a valutare il rispetto dei principi di sana gestione finanziaria. L'omissione o il ritardo nell'invio delle menzionate informazioni costituisce oggetto di specifica segnalazione al Consiglio comunale per l'adozione delle conseguenti iniziative, concretando un'ipotesi di inadeguato adempimento dell'incarico professionale conferito ai componenti dell'organo.

Sezione regionale di controllo Emilia-Romagna, 6 giugno 2017, n. 98/INPR

Bilanci e rendiconti – Verifiche di regolarità contabile e finanziaria – Campionamento degli enti da sottoporre a controllo – Ammissibilità.

Il controllo sui bilanci e rendiconti degli enti locali che compete, mediante l'esame delle relazioni-questionario prodotte dall'organo di revisione economico-finanziario, alla sezione regionale della Corte dei conti può essere espletato individuando criteri di selezione degli enti da assoggettare a verifica, da considerarsi rappresentativi in rapporto alla complessiva dotazione finanziaria. In particolare, considerato che gli enti locali che hanno deliberato il ricorso al piano di riequilibrio finanziario pluriennale, di cui all'art. 243-bis TUEL, sono soggetti ad uno specifico monitoraggio semestrale, gli altri enti da sottoporre ad esame possono essere selezionati sulla base dei seguenti criteri: a) città metropolitana e amministrazioni provinciali; b) comuni con popolazione superiore ai 20.000 abitanti; c) comuni che nell'esercizio in esame non hanno rispettato il patto di stabilità interno; d) comuni per i quali si ritengono necessari specifici approfondimenti in ordine ai profili di carattere contabile e gestionale (in termini, la deliberazione della medesima sezione 6 ottobre 2020, n. 92/INPR).

Sezione regionale di controllo Puglia, 21 settembre 2017, n. 135/PSRP

Organo di revisione – Invio della prescritta relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti – Riscontro alle richieste istruttorie – Omissione o ritardo – Segnalazioni da effettuare.

L'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente locale deve tempestivamente trasmettere alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti la relazione-questionario prevista dall'art. 1, commi 165 e seguenti, della legge n. 266/2005, nonché riscontrare, ove richiesto, le istanze istruttorie provenienti dalla medesima sezione. L'omissione o il ritardo nell'invio delle menzionate informazioni comporta la segnalazione al Consiglio comunale, nonché, al fine di valutare la sussistenza di eventuali responsabilità penali o amministrativo-contabili, alla Procura della Repubblica presso il Tribunale ed alla competente Procura regionale della Corte dei conti.

Sezione regionale di controllo Veneto, 5 febbraio 2019, n. 24

Organo di revisione – Invio della prescritta relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti – Riscontro alle richieste istruttorie – Omissione o ritardo – Segnalazioni da effettuare.

Il TUEL dota il revisore di un ampio strumentario servente all'efficace ed autonomo esercizio del proprio incarico, anche nella funzione ausiliaria alla Corte dei conti. Il necessario proficuo raccordo tra ente locale e revisore risulta funzionale all'attendibilità e completezza dei questionari da produrre ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, che non possono che presupporre la riconducibilità delle informazioni contenute alla responsabilità dell'organo di revisione, ferma restando, a sua volta, quella dei funzionari dell'ente locale per l'omessa o insufficiente ostensione della necessaria documentazione contabile (o per il mancato accoglimento, pur nell'esercizio della propria discrezionalità amministrativa, delle osservazioni formulate dal revisore).

Sezione regionale di controllo Liguria, 27 marzo 2020, n. 31/PRSP

Organo di revisione – Competenza all'invio della prescritta relazione alla sezione regionale di controllo – Onere di collaborazione da parte degli uffici interni all'ente locale.

L'organo di revisione competente alla compilazione ed all'invio della relazione-questionario prescritta dall'art. 1, comma 166, della legge n. 266/2005 è da individuare in quello *pro tempore* in carica, e non in quello (eventualmente differente) espletante le funzioni nell'esercizio a cui la relazione fa riferimento. Il tardivo invio della relazione costituisce *ex se* un'irregolarità (cfr., a titolo esemplificativo, sez. reg. contr. Abruzzo, 9 marzo 2015, n. 27/PRSP; sez. reg. contr. Sicilia, 29 settembre 2017, n. 152/PRSP), in quanto impedisce alla sezione di avviare il prescritto controllo sulla gestione finanziaria e contabile dell'ente locale. L'organo di revisione economico-finanziaria deve, altresì, tempestivamente riscontrare, ove richiesto, eventuali istanze istruttorie, pena la possibile integrazione di responsabilità penali o amministrativo-contabili (C. conti, sez. reg. contr. Puglia, 21 settembre 2017, n. 135/PSRP). Circa la materiale possibilità di adempiere agli obblighi sopra esposti, risulta necessaria la doverosa collaborazione degli organi interni dell'ente, in particolare del responsabile del servizio economico e finanziario, onerato anch'egli di specifici obblighi di segnalazione alla Corte dei conti, ove la gestione finanziaria possa pregiudicare gli equilibri di bilancio (art. 153, co. 6, TUEL). Il necessario raccordo tra uffici dell'ente locale e revisore risulta funzionale all'attendibilità e completezza dei dati da produrre, che se non possono che presupporre la riconducibilità delle informazioni alla responsabilità dell'organo di revisione, fanno rimanere ferma quella dei funzionari dell'ente per l'omessa o insufficiente ostensione della necessaria documentazione contabile.

4. Principali parametri normativi di riferimento

4.1. Equilibri di bilancio

Corte Costituzionale, 23 luglio 2015, n. 181

Anticipazioni di liquidità – Natura di indebitamento – Presupposti per esclusione.

Le anticipazioni di liquidità concesse dallo Stato agli enti territoriali per pagare debiti pregressi, scaduti ed esigibili, anche se a restituzione pluriennale, mantengono la natura di mere anticipazioni di cassa e, di conseguenza, non violano il precetto dell'art. 119, comma 6, di divieto di contrazione di debito per la spesa corrente (come specificato dall'art. 3, co. 17, l. n. 350/2003), se contabilizzate in aderenza all'esigenza di evitare di produrre un improprio effetto espansivo della capacità di spesa di competenza (in termini, sent. 27 aprile 2017, n. 89).

Corte Costituzionale, 28 gennaio 2020, n. 4

Fondo anticipazioni di liquidità – Fondo crediti di dubbia esigibilità – Possibilità di utilizzare il primo ai fini della costituzione del secondo – Illegittimità costituzionale.

L'art. 2, comma 6, del decreto legge n. 78/2015, convertito con modificazioni dalla legge n. 125/2015, che consentiva di utilizzare il fondo anticipazioni di liquidità ai fini della costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione degli enti territoriali, risulta costituzionalmente illegittimo in quanto in contrasto con la clausola di equilibrio dei bilanci e di divieto di indebitamento per spese non di investimento.

Corte Costituzionale, 29 aprile 2021, n. 80

Disavanzo d'amministrazione da fondo anticipazione liquidità – Ripiano in aderenza a restituzione anticipazione – Utilizzo per il ripiano del medesimo fondo accantonato – Illegittimità costituzionale.

L'art. 39-ter, commi 2 e 3, del decreto legge n. 162/2019, convertito con modificazioni dalla legge n. 8/2020, che consente di dare copertura alla restituzione delle anticipazioni di liquidità con il fondo accantonato nel risultato di amministrazione al fine di sterilizzare impropri effetti espansivi della capacità di spesa e di ripianare il disavanzo d'amministrazione eventualmente generato da scorporo del FAL dal fondo crediti di dubbia esigibilità in un arco temporale (anche trentennale) pari a quello della restituzione dell'anticipazione, viola i precetti dell'equilibrio dei bilanci e della finalizzazione dell'indebitamento a spesa di investimento, posti dagli artt. 81, 97, comma 1, e 119, comma 6, della Costituzione.

Sezioni riunite in speciale composizione, 29 luglio 2019, n. 23/EL

Risparmi da rinegoziazione di mutui – Assimilazione alle entrate in conto capitale da destinare a investimenti – Possibilità di utilizzazione alternativa in presenza di specifica norma di legge.

I risparmi da rinegoziazione di mutui, al fine di evitare un'impropria traslazione di oneri alle generazioni future, vanno assimilati alle entrate in conto capitale da destinare a investimenti (art. 187, co. 1, d.lgs. n. 267/2000 e art. 42, co. 4, d.lgs. n. 118/2011) e, come tali, in presenza di specifica norma di legge, possono essere utilizzati anche per ripianare disavanzi d'amministrazione (per esempio, da riaccertamento straordinario dei residui) o per altre finalità (come consentito, fino al 2023, dall'art. 7, co. 2, del d.l. n. 78/2015, conv. con modif. dalla l. n. 125/2015).

Sezione delle autonomie, 20 maggio 2013, n. 13/QMIG

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Entrate destinabili al risanamento – Alienazione di beni patrimoniali per copertura di disavanzi di parte corrente – Legittimità.

I proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili non possono avere destinazione diversa da quelle indicate negli artt. 1, comma 443 della legge n. 228/2012 e 193, comma 3, del TUEL, come modificato dall'art. 1, comma 444 della legge n. 228/2012, salvo i casi contemplati dal TUEL in materia di dissesto (art. 255) e di accesso al fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter e per le finalità di cui all'art. 243-bis del TUEL, casi nei quali detti proventi concorrono a finanziare l'intera massa passiva.

Sezione delle autonomie, 9 novembre 2015, n. 31/INPR

Entrate vincolate per competenza e per cassa – Criteri normativi di identificazione e distinzione – Differente disciplina di utilizzazione.

Le entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d) del TUEL, vanno distinte dalle entrate vincolate per sola competenza, elencate dall'art. 187, comma 3-ter, lett. d), nonché dalle entrate con vincolo di destinazione generica, indicate dall'art. 187, comma 1. Solo per le prime opera la disciplina prevista dagli artt. 195 e 222 del TUEL, per quanto riguarda la loro utilizzabilità in termini di cassa anche per il finanziamento di spese correnti, previa apposita delibera di Giunta e per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile. I relativi movimenti di utilizzo e di reintegro sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria. Sotto il profilo della gestione di competenza, invece, tutte le entrate vincolate elencate dall'art. 187, comma 3-ter, lett. d), TUEL, nonché quelle destinate a investimenti, indicate dall'art. 187, comma 1, vanno rilevate contabilmente nelle scritture contabili, in particolare ai fini della determinazione delle quote vincolate e destinate ad investimenti da riportare nel risultato d'amministrazione, anche ai fini di determinare correttamente la situazione di avanzo o disavanzo di un ente locale.

Sezione delle autonomie, 18 dicembre 2015, n. 33/QMIG

Pagamento dei debiti scaduti – Anticipazioni di liquidità da parte dello Stato – Utilizzazione – Modalità di contabilizzazione.

Gli enti locali che hanno ricevuto anticipazioni di liquidità dallo Stato per il pagamento di debiti scaduti sono tenuti a sterilizzare gli effetti nel rendiconto, per evitare che le relative entrate producano effetti espansivi della capacità di spesa nei successivi bilanci. Pertanto, sono tenuti a prevedere nel bilancio di previsione, nel titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti, un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, le cui economie confluiranno, a fine esercizio, nel risultato di amministrazione. Tale fondo va ridotto, annualmente, della quota capitale rimborsata nell'esercizio, da prevedere e iscrivere in bilancio (in termini, delib. n. 19/2014/QMIG e n. 28/2017/QMIG)

Sezione delle autonomie, 12 gennaio 2016, n. 2/QMIG

Conciliazione reciproca dei debiti e crediti intercorrenti fra enti locali e società partecipate o altri enti strumentali – Obblighi di redazione e asseverazione – Individuazione dell'organo competente – Assenza di diritto alla corresponsione di compensi aggiuntivi.

L'art. 11, comma 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011, che prevede l'inserimento nella relazione sulla gestione, da allegare al rendiconto degli enti territoriali, anche degli esiti della verifica dei crediti/debiti reciproci coi propri enti strumentali e società partecipate, è funzionale ai principi di trasparenza e veridicità dei bilanci e mira a salvaguardarne gli equilibri attenuando il rischio d'emersione di passività latenti. Fermo restando la responsabilità dell'organo esecutivo nel redigere la nota informativa di verifica dei debiti/crediti reciproci coi propri enti strumentali e società partecipate, l'obbligo d'asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di

revisione sia degli enti territoriali che degli organismi strumentali/partecipati, al fine di garantire una piena attendibilità. Tale asseverazione è obbligatoria e non prevede la corresponsione di compensi aggiuntivi. Nelle società per azioni e in accomandita per azioni è tenuto alla prescritta asseverazione il soggetto a cui è attribuita la revisione legale dei conti, ex art. 2409-bis c.c. Nelle società a responsabilità limitata, ove non sia obbligatoria la nomina del revisore legale dei conti, ex art. 2477, comma 2, c.c., è rimessa all'autonomia statutaria la facoltà di designare un organo di controllo. Per le aziende speciali e le istituzioni, l'art. 114, comma 7, TUEL prevede, per le prime, un apposito organo di revisione e, per le seconde, che le funzioni siano esercitate dall'organo di revisione dell'ente locale. In caso di mancata individuazione, nello statuto della società a responsabilità limitata o di un consorzio, del pertinente organo di controllo interno, spetta all'ente territoriale socio individuare l'organo chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori.

Sezione delle autonomie, 2 febbraio 2016, n. 3/QMIG

Esercizio provvisorio del bilancio – Risultato di amministrazione presunto – Fondi vincolati – Utilizzazione – Condizioni.

Fondo rischi per spese legali – Ripartizione sugli esercizi del bilancio pluriennale – Ammissibilità.

Durante l'esercizio provvisorio del bilancio, l'ente locale può, con delibera di Giunta, su documentata relazione del dirigente competente e previo parere dell'organo di revisione, disporre l'utilizzo di quote del risultato di amministrazione presunto (sulla base dei dati di preconsuntivo) costituite dai fondi vincolati e accantonati, ai fini della prosecuzione o dell'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe un danno per l'ente.

Il fondo rischi per spese legali deve essere determinato sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente, anche formatosi negli esercizi precedenti. Ove l'onere sia particolarmente gravoso, l'ente locale ha la facoltà di ripartirlo nel bilancio dei tre successivi esercizi.

Sezione delle autonomie, 25 ottobre 2016, n. 30/QMIG

Ripiano del disavanzo di amministrazione – Durata triennale delle misure – Ente commissariato – Superamento della durata della consiliatura – Ammissibilità.

Il ripiano del disavanzo di amministrazione deliberato dal commissario prefettizio di un comune deve essere effettuato nel triennio previsto dall'art. 188 TUEL (che costituisce l'ordinaria estensione temporale della programmazione di bilancio), non rilevando che gli esercizi successivi al primo superino la durata della consiliatura o dell'incarico commissariale e rientrino nel periodo di mandato elettivo di una nuova amministrazione.

Sezione delle autonomie, 8 febbraio 2017, n. 3/QMIG

Gestioni vincolate – Copertura delle spese con le entrate vincolate – Necessità – Assunzione di impegni superiori alle entrate – Effetti – Debiti fuori bilancio.

Le gestioni vincolate preordinate a finanziare specifici interventi di spesa presuppongono un collegamento diretto e immediato fra le risorse che affluiscono al bilancio e le spese a cui le stesse sono destinate, nel senso che le prime devono sempre essere in grado di finanziare le seconde, al fine di garantire il raggiungimento degli obiettivi programmati (nella specie, l'integrale copertura dei costi del servizio essenziale di raccolta e smaltimento dei rifiuti). Pur essendo caratterizzate da una stretta correlazione tra le specifiche entrate e le relative spese, le gestioni vincolate possono dare luogo a debiti fuori bilancio nelle ipotesi in cui determinino l'assunzione di obbligazioni per importi superiori a quelli programmati e oggetto di copertura mediante le entrate vincolate.

Rientra nella competenza dell'organo straordinario di liquidazione degli enti locali in dissesto la decisione circa l'inserimento nella massa passiva di liquidazione dei debiti fuori bilancio derivanti dalla gestione vincolata delle risorse destinate al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, ove la spesa sostenuta per tale servizio non abbia trovato copertura nelle correlate entrate, costituite dalle tasse o tariffe destinate dalla legge al finanziamento del servizio stesso.

Sezione delle autonomie, 23 ottobre 2018, n. 21/QMIG

Debito fuori bilancio già scaduto – Riconoscimento – Accordo di rateizzazione – Imputazione a esercizi successivi in ragione di esigibilità – Necessità di adeguate coperture.

L'emersione di un debito non previsto nel bilancio di previsione deve essere portata tempestivamente al Consiglio dell'ente locale per l'adozione dei necessari provvedimenti, quali la valutazione della riconoscibilità, ai sensi dell'art. 194 comma 1, del TUEL, e il reperimento delle necessarie coperture, ex artt. 193, comma 3, e 194, commi 2 e 3, del medesimo testo unico. Gli impegni di spesa per il pagamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti e già scaduti devono essere imputati all'esercizio nel quale viene deliberato il riconoscimento. Per esigenze di sostenibilità finanziaria, con l'accordo dei creditori interessati, è possibile rateizzare il pagamento dei debiti riconosciuti in tre anni finanziari, compreso quello in corso, ai sensi dell'art. 194, comma 2, del TUEL, a condizione che le relative coperture, richieste dall'art. 193, comma 3, siano puntualmente individuate nella delibera di riconoscimento, con conseguente iscrizione, in ciascuna annualità del bilancio, della relativa quota di competenza.

Sezione delle autonomie, 31 dicembre 2020, n. 22/QMIG

Principi contabili – Natura normativa – Anticipazioni da fondo rotativo per demolizione opere abusive – Modalità di contabilizzazione – Qualificazione come indebitamento – Esclusione.

La definizione delle operazioni costituenti "indebitamento" ai sensi dell'art. 119, comma 6, della Costituzione, è contenuta nei commi 16 e seguenti dell'art. 3 della legge n. 350/2003, come modificati dal d.lgs. n. 126/2011, di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali. Non risulta possibile attribuire a livelli di normazione secondaria, quali i decreti ministeriali, il potere di disporre modifiche alle tipologie di "indebitamento" e di "investimento" (Corte Cost., n. 425/2004). I principi contabili allegati al d.lgs. n. 118/2011, cedevoli rispetto alla fonte di rango primario, costituiscono un parametro normativo dal quale le sezioni regionali di controllo non possono discostarsi (con eventuale deferimento di questione interpretativa alla sezione delle autonomie, cui è intestata, dall'art. 6, co. 4, d.l. n. 174/2012, cfr. delib. n. 15/2017/QMIG). Le anticipazioni dal fondo per le demolizioni delle opere abusive, la cui contabilizzazione è disciplinata dal paragrafo 3.20-ter dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 (inserito dal d.m. correttivo 1° agosto 2019), non rientra nella nozione di indebitamento, in quanto le opere di demolizione, pur se realizzate dal comune, sono finanziate dall'autore dell'abuso edilizio, chiamato a rifondere le spese sostenute a tal fine. Il rischio connesso alla mancata riscossione di tale entrata va sterilizzato mediante congruo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, secondo le regole stabilite dai principi contabili.

Sezione regionale di controllo Liguria, 21 marzo 2016, n. 24/PRSE

Contratti su prodotti c.d. derivati – Flussi attivi – Omessa destinazione a spese di investimento o ad apposito fondo rischi – Grave irregolarità contabile.

Costituisce grave irregolarità contabile, per il pericolo che ne deriva a carico del bilancio di un ente locale, la mancata destinazione dei flussi attivi di contratti su prodotti c.d. derivati a spese di investimento o all'accantonamento in un fondo rischi che consenta di equilibrare eventuali successive perdite.

Sezione regionale di controllo Liguria, 11 ottobre 2018, n. 127

Fondo perdite società partecipate – Ambito soggettivo di applicazione – Misura dell'accantonamento – Esercizio di riferimento – Necessità anche in caso di programmata decisione di non ripianare le perdite – Ratio normativa.

L'art. 21 del d.lgs. n. 175/2016 impone la costituzione di un accantonamento in caso di perdite registrate da tutte le società partecipate da enti territoriali, posto che il riferimento al c.d. elenco ISTAT, presente nella norma, perimetra gli enti partecipanti, non le società partecipate. L'accantonamento deve essere pari al valore della perdita registrata dalla società e, in caso di pluralità di partecipazioni, deve essere suddiviso tra gli enti partecipanti in quota proporzionale alla relativa percentuale, senza essere limitato, in termini assoluti, dal valore della frazione di patrimonio netto detenuta. Per le società che erogano servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato d'esercizio si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione, come declinato dall'art. 2425 codice civile nella formulazione vigente. Gli enti soci devono effettuare l'accantonamento nel primo bilancio di previsione successivo alla formale emersione del risultato negativo, palesato dall'approvazione del bilancio d'esercizio della società. Gli enti territoriali soci devono procedere all'accantonamento anche nell'ipotesi in cui sia approvato un piano di risanamento ex art. 14 d.lgs. n. 175/2016, nel quale non sia previsto alcun esborso finanziario a copertura delle perdite. Il fondo in parola ha la funzione di limitare la capacità di spesa dell'ente locale, costituendo strumento indiretto di induzione all'alienazione di partecipazioni societarie non economiche.

Sezione regionale di controllo Campania, 21 dicembre 2018, n. 162/PAR

Riconoscimento debiti fuori bilancio – Disavanzo finale di liquidazione di un'azienda speciale – Necessità di previa approvazione di un credibile nuovo piano industriale.

L'art. 194, comma 1, lett. b), TUEL non è applicabile anche al caso del disavanzo finale di liquidazione di un'azienda speciale, in quanto il riferimento al "pareggio", contenuto nella norma indicata, costituisce un limite alla riconoscibilità e finanziabilità dei disavanzi che non mirano alla conservazione dell'integrità aziendale. La decisione della prosecuzione aziendale ed il ripiano devono necessariamente e previamente passare da una nuova decisione di dotazione aziendale, adeguatamente motivata in termini di sostenibilità d'impresa e di riequilibrio dinamico dei conti.

Sezione regionale di controllo Lombardia, 30 gennaio 2019, n. 11/PRSE

Risultato d'amministrazione – Emersione di passività successivamente alla chiusura esercizio – Possibilità di diretta costituzione di fondo rischi – Necessità di copertura.

Nell'ipotesi in cui, nelle more della redazione del rendiconto, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o a precedenti, non è in contrasto con i principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo, corrispondente alle passività emerse, fermo restando che l'ente deve provvedere appena possibile alle necessarie variazioni nel bilancio dell'esercizio in corso, per garantire la relativa copertura.

Sezione regionale di controllo Piemonte, 6 febbraio 2019, n. 8/PAR

Sentenza esecutiva – Obbligo di attivare procedura riconoscimento debiti fuori bilancio – Onere di accantonare in precedenza fondo rischi – Limiti a utilizzo a copertura di entrate da alienazione di beni patrimoniali.

L'esistenza di una sentenza esecutiva determina in capo all'ente locale l'obbligo di attivare la procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio prevista dall'art. 194, comma 1, lett. a),

TUEL. Nel periodo antecedente all'emissione della sentenza, il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, in presenza di contenzioso d'importo particolarmente rilevante, consente di ripartire l'accantonamento negli esercizi considerati nel bilancio di previsione. Il termine di 120 giorni, previsto dall'art. 14 del decreto legge n. 669/1996, preclude al creditore la sola notifica dell'atto di precetto teso ad avviare un'azione esecutiva nei confronti dell'ente inadempiente. Invece, dalla notifica della sentenza munita di formula esecutiva sorge comunque l'obbligo di avviare la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio, nonché delle risorse necessarie alla copertura della spesa. A tal fine, i proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili non possono avere destinazione diversa da quelle indicate negli artt. 1, comma 443, legge 228/2012 e 193, comma 3, TUEL, salvo i casi contemplati in materia di dissesto e di accesso al fondo di rotazione in sede di approvazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

Sezione regionale di controllo Campania, 20 marzo 2019, n. 62/PAR

Risultato di amministrazione – Risultato di amministrazione presunto – Considerazione dei debiti fuori bilancio o degli altri rischi già noti all'ente locale.

Il risultato di amministrazione, accertato o presunto, nel sistema contabile introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, deve esprimere in modo unitario, chiaro e veritiero lo stato degli equilibri dell'ente. Il risultato presunto, che costituisce il riferimento per la redazione del bilancio di previsione, non può non tenere conto dei fatti di gestione noti all'ente, anche se non ancora formalmente approvati in sede di rendiconto. Di conseguenza, il risultato di amministrazione presunto deve già considerare lo squilibrio da eventuali debiti fuori bilancio, valorizzando lo strumento del fondo rischi, al fine di evitare una falsa rappresentazione contabile e tutelare il principio di prudenza. In questo modo, il successivo riconoscimento e la copertura dei debiti fuori bilancio diventano parte integrante della manovra di bilancio, la quale deve trovare le risorse per coprire l'eventuale disavanzo emerso o prendere atto del minore avanzo disponibile.

Sezione regionale di controllo Puglia, 30 maggio 2019, n. 60/PAR

Riconoscimento debiti fuori bilanci per prestazioni di lavori, beni e servizi non correttamente impegnati e contabilizzati – Decurtazione utile d'impresa – Criteri di quantificazione.

La giurisprudenza contabile ha più volte richiamato, per la sottrazione, in sede di riconoscimento di un debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, lett. e), TUEL, dell'utile di impresa, i parametri utilizzati dalla giurisprudenza amministrativa per il ristoro del c.d. "danno da concorrenza", ritenendo che tale utile sia da quantificare in una percentuale del valore dell'appalto (10% o 5% a seconda che si tratti di lavori o di forniture di beni e servizi), criterio liquidatorio mutuato dalle cause di risarcimento per equivalente, nel caso in cui non sia possibile la reintegrazione in forma specifica. Tale criterio, tuttavia, è meramente presuntivo e, pertanto, ove l'amministrazione abbia concreti elementi per ritenere che l'utile d'impresa, nel caso concreto, possa discostarsi da tali parametri, sia in positivo che in negativo, ben può procedere a scomputare dalla somma da riconoscere l'importo effettivo.

Sezione regionale di controllo Piemonte, 23 settembre 2019, n. 70/PAR

Equilibrio di parte corrente – Possibilità di utilizzare in deroga entrate di parte capitale – Necessità di espressa previsione normativa.

I principi generali dell'ordinamento contabile prevedono il divieto di finanziare spese correnti con entrate in conto capitale, regola che trova giustificazione anche nell'esigenza di assicurare il mantenimento degli equilibri di bilancio, espressa, per gli enti locali, dall'art. 162, comma

6, TUEL. L'utilizzo di entrate in conto capitale per finanziare spese correnti, in deroga al principio richiamato, può essere autorizzata solo da specifiche disposizioni di legge. Dal 2018, i proventi degli oneri di urbanizzazione devono essere destinati esclusivamente per le finalità, attinenti prevalentemente a spese in conto capitale, indicate dall'art. 1, comma 460, della legge n. 232/2016, come modificato dall'art. 1-bis, comma 1, del decreto legge n. 148/2017.

4.2. Previgente patto di stabilità interno e nuovi equilibri di finanza pubblica

Corte Costituzionale, 29 novembre 2017, n. 247

Legge rinforzata n. 243/2012 – Equilibrio di bilancio – Risultato di amministrazione e fondo pluriennale vincolato – Possibilità di utilizzazione.

L'interpretazione dell'art. 9 della legge n. 243/2012, come modificato dalla legge n. 164/2016, non può che essere quella secondo cui l'avanzo di amministrazione rimane nella disponibilità dell'ente che lo realizza. Una lettura conforme a Costituzione fa ritenere che gli enti territoriali in avanzo di amministrazione abbiano, in aderenza all'art. 10 della medesima legge rinforzata, la mera facoltà, e non l'obbligo, di mettere a disposizione delle politiche regionali e nazionali di investimento una parte o l'intero avanzo. Il risultato di amministrazione è parte integrante del complessivo equilibrio di bilancio degli enti territoriali, pertanto non può essere oggetto di "prelievo forzoso" attraverso indirette prescrizioni tecniche. L'art. 9 della legge n. 243/2012 non altera, altresì, la struttura e la gestione temporale del fondo pluriennale vincolato, non potendo incidere, sia quantitativamente che temporalmente, sulle risorse legittimamente accantonate per la copertura di programmi, impegni e obbligazioni passive concordate negli esercizi anteriori. Gli enti territoriali mantengono la piena facoltà di utilizzare il fondo pluriennale vincolato alle scadenze e per gli importi programmati.

Corte Costituzionale, 17 maggio 2018, n. 101

Saldo di finanza pubblica – Risultato di amministrazione e fondo pluriennale vincolato – Preclusione e limiti di utilizzazione – Illegittimità.

L'art. 1, comma 466, della legge n. 232/2016, recante la disciplina attuativa dell'art. 9 della legge n. 243/2012, è illegittimo nella parte in cui stabilisce che, a partire dal 2020, ai fini della determinazione del richiesto equilibrio di bilancio, le spese impegnate nei precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza, senza poter utilizzare il fondo pluriennale vincolato. È illegittimo, altresì, nella parte in cui non prevede l'impiego dell'avanzo di amministrazione accumulatosi, a vario titolo, in esercizi precedenti. Ove le norme di coordinamento di finanza pubblica in esame precludessero l'utilizzazione, negli esercizi successivi, di risultato di amministrazione e dei fondi destinati a spese pluriennali, queste risorse si configurerebbero come "attivo strutturale inertizzato", inutilizzabile per le destinazioni già programmate.

Sezioni riunite in speciale composizione, 18 aprile 2019, n. 12/EL

Saldo di finanza pubblica – Applicazione del risultato di amministrazione – Interpretazione conforme alla giurisprudenza costituzionale – Rilevanza.

Costituisce dovere del giudice adottare un'interpretazione delle norme conforme ai principi affermati in precedenti sentenze della Corte Costituzionale. Alla luce delle motivazioni contenute nelle sentenze n. 247/2017 e n. 101/2018, il saldo di finanza pubblica prescritto agli enti territoriali dall'art. 1, commi 710 e seguenti, della legge n. 208/2015 (poi disciplinato dall'art. 1, commi 466 e seguenti, della legge n. 232/2016), strutturato contabilmente in aderenza alle disposizioni contenute nell'art. 9 della legge rinforzata n. 243/2012, attuativa dell'art. 81, comma sesto, della Costituzione, deve conteggiare, oltre al saldo fra le entrate e le spese c.d. fi-

nali, anche l'eventuale applicazione al bilancio di quote del risultato d'amministrazione, risorsa che, una volta accertata nelle forme di legge, rimane nella disponibilità dell'ente.

Sezioni riunite in sede di controllo, 17 dicembre 2019, n. 20/QMIG

Equilibrio di bilancio – Obiettivi imposti da legge rinforzata n. 243/2012 – Pareggio complessivo richiesto da ordinamento contabile enti territoriali – Concorrenza.

Alle disposizioni introdotte dalla legge rinforzata n. 243/2012, tese a garantire, fra l'altro, che gli enti territoriali concorrano al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica posti in ambito europeo, strutturati secondo le regole valevoli in quella sede, si affiancano le norme aventi fonte nell'ordinamento giuridico-contabile degli enti territoriali, tese a garantire il complessivo equilibrio, di tipo finanziario, di questi ultimi.

Gli enti territoriali hanno l'obbligo di rispettare il pareggio di bilancio sancito dall'art. 9, commi 1 e 1-bis, della legge n. 243/2012, anche quale presupposto per la legittima contrazione di indebitamento finalizzato a investimenti (art. 10, comma 3, legge n. 243/2012). I medesimi enti territoriali devono osservare gli equilibri complessivi finanziari di bilancio, prescritti dall'ordinamento contabile di riferimento (aventi fonte nei d.lgs. n. 118/2011 e n. 267/2000, nonché, da ultimo, dall'art. 1, comma 821, della legge n. 145/2018) e le altre norme di finanza pubblica che pongono limiti, qualitativi o quantitativi, all'accensione di mutui o al ricorso ad altre forme di indebitamento.

Sezione delle autonomie, 20 settembre 2016, n. 28/QMIG

Equilibrio di bilancio – Saldo finanziario di competenza – Risorse di provenienza europea – Neutralità ai fini del saldo.

Ai fini del saldo di finanza pubblica che devono conseguire gli enti locali, introdotto dalla legge n. 208/2015, in sostituzione dei vincoli del patto di stabilità interno, in assenza di una norma espressa, le risorse provenienti direttamente o indirettamente dall'Unione europea e le relative spese di parte corrente e in conto capitale non possono ritenersi neutre ai fini del rispetto dell'obiettivo di saldo di finanza pubblica.

4.3. Sostenibilità e limiti all'indebitamento

Corte Costituzionale, 29 dicembre 2004, n. 425

Definizioni di indebitamento e investimento – Tipizzazione normativa – Ragionevolezza.

L'elencazione presente nell'art. 3, commi 17 e 18, della legge n. 350/2003 ha carattere tassativo e considera tutti i casi in cui dalla spesa sostenuta da un ente territoriale derivi un aumento di valore del suo patrimonio, che si ripercuote anche sugli esercizi futuri. La nozione di spesa di investimento non può essere determinata a priori, in modo assolutamente univoco, sulla base della sola disposizione costituzionale, ma va desunta dai principi della scienza economica e dalle regole di contabilità. Le definizioni offerte dal legislatore statale risultano effettuate in stretta correlazione con i vincoli di carattere sovranazionale ed i criteri tecnici adottati dagli organi dell'Unione europea. La nozione di spese di investimento adottata appare anche estensiva rispetto ad un significato strettamente contabile, improntato solo ad erogazioni di denaro pubblico cui faccia riscontro l'acquisizione di un nuovo corrispondente valore al patrimonio dell'ente.

Corte Costituzionale, 6 dicembre 2017, n. 252

Indebitamento e garanzia dell'equilibrio fra entrate finali e spese finali – Intese regionali – Finanziamento – Compatibilità con autonomia degli enti territoriali.

Le intese previste dall'art. 10 della legge n. 243/2012, nel caso in cui un ente territoriale intenda finanziare un investimento mediante indebitamento o l'utilizzo dei risultati di amministra-

zione degli esercizi precedenti, costituiscono lo strumento per garantire l'equilibrio di bilancio richiesto dal precedente art. 9 (fra le sole entrate e spese "*finali*") in riferimento all'intero comparto regionale. Ciò impone di mettere in relazione gli enti che hanno la disponibilità di "*spazi finanziari*" e quelli che tali spazi chiedono di utilizzare per spese di investimento da coprire con il ricorso all'indebitamento, che viene così neutralizzato nel bilancio complessivo degli enti in questione. Le modalità ed i contenuti delle intese devono ritenersi rimessi alla disponibilità degli enti. Tuttavia, la genericità della previsione, che ne fa una disposizione di principio, potrebbe richiedere, oltre all'intervento meramente tecnico affidato al regolamento, una disciplina integrativa da adottare con atti di livello primario.

Sezioni riunite in sede di controllo, 27 luglio 2016, n. 13/QMIG

Indebitamento – Spese di investimento – Espropriazione di beni per pubblica utilità – Indennizzo – Interessi e rivalutazione monetaria – Sentenza di condanna – Riconoscimento di debito fuori bilancio per pagamento di interessi e rivalutazione – Ammissibilità.

Costituiscono spese d'investimento, e possono essere finanziate con mutui in caso di riconoscimento di debito fuori bilancio ex art. 194 TUEL, le somme che un ente locale sia stato condannato a pagare al proprietario di un bene espropriato a titolo, oltre che di indennità di espropriazione, anche di interessi legali e rivalutazione monetaria, considerabili parte integrante del corrispettivo globalmente dovuto per l'acquisizione del bene al proprio patrimonio.

Sezione delle autonomie, 9 novembre 2015, n. 30/QMIG

Concessione di garanzie da parte dell'ente locale a società partecipate – Ammissibilità – Condizioni. Limiti finanziari – Presupposti per esclusione – Accantonamento intero importo del debito garantito.

Il limite costituzionale del ricorso all'indebitamento per finanziare spese di investimento non esclude che gli enti territoriali possano concedere alle società partecipate garanzie finalizzate a investimenti, fermo restando il divieto di rilasciarle alle società non quotate che abbiano registrato perdite per tre esercizi consecutivi. Nella determinazione del limite quantitativo all'indebitamento degli enti territoriali, l'esclusione prevista dall'art. 207 TUEL è consentita solo nell'ipotesi in cui sia accantonato l'intero importo del debito garantito, in modo da precostituire la copertura degli oneri conseguenti all'eventuale escussione della garanzia concessa.

Sezione delle autonomie, 13 giugno 2017, n. 15/QMIG

Partenariato pubblico-privato – Leasing finanziario – Trasferimento dei rischi al contraente privato – Classificazione dell'operazione come indebitamento – Esclusione.

Non costituisce investimento finanziato da debito, ai fini della contabilizzazione nel bilancio di un ente locale, l'operazione di partenariato pubblico-privato consistente nella locazione finanziaria di opere pubbliche, di cui all'art. 187 del d.lgs. n. 50/2016, ove il contratto di locazione comporti, sia nel momento genetico-strutturale che in quello funzionale, il sostanziale trasferimento dei rischi in capo al contraente privato, il quale assuma su di sé quello di costruzione e almeno uno tra il rischio di disponibilità e quello di domanda.

Sezione regionale di controllo Puglia, 30 giugno 2016, n. 132/PRSP

Gestione finanziaria – Uso improprio del project financing – Adozione di misure correttive.

Costituisce rilevante irregolarità, suscettibile anche di determinare squilibri finanziari, e richiede, pertanto, l'adozione di idonee misure correttive, l'uso del contratto di project financing, anziché del contratto di appalto, per la realizzazione di interventi il cui costo (quale principale indice dell'allocazione dei rischi) grava sostanzialmente sull'ente locale, poiché il contraente pri-

vato non trae la propria remunerazione dai ricavi dei servizi resi agli utenti, ma viene retribuito (in assenza di rischi), attraverso il pagamento di un canone.

Sezione regionale di controllo Puglia, 23 novembre 2018, n. 156/PAR

Indebitamento – Finalizzazione a investimento – Oneri risarcitori – Esclusione.

La consolidata giurisprudenza delle sezioni regionali di controllo della Corte di conti ha evidenziato che la ragione per cui Cassa Depositi e Prestiti esclude dalle spese finanziabili mediante mutuo quelle di natura risarcitoria è riconducibile alla circostanza che possono qualificarsi di investimento solo le spese che concorrono, fisiologicamente, a determinare il costo dell'opera, e non anche quelle che, patologicamente, si possono aggiungere in conseguenza di attività o comportamenti illeciti commessi dall'amministrazione.

Sezione regionale di controllo Marche, 28 giugno 2019, n. 36/PAR

Indebitamento – Garanzia di sostenibilità finanziaria – Necessità.

Oltre al rispetto del limite stabilito dall'art. 204 TUEL e degli altri vincoli di finanza pubblica posti dalla normativa vigente, le politiche d'indebitamento di un ente locale richiedono una valutazione complessiva della situazione finanziaria e debitoria, che tenga conto della capacità di far fronte, anche in futuro, ai relativi oneri finanziari con risorse di carattere ricorrente, nonché degli effetti sull'irrigidimento della spesa.

Sezione regionale di controllo Puglia, 11 settembre 2019, n. 83/PAR

Indebitamento – Finalizzazione a investimento – Accordo transattivo – Presupposti.

La qualificazione in termini di investimento va riservata alle sole spese riconducibili in modo diretto alle fattispecie elencate dall'art. 3, comma 18, della legge n. 350/2003, presupposto che occorre accertare in concreto con riferimento ad un accordo transattivo finalizzato a porre fine a un contenzioso processuale. Posto che il ricorso all'indebitamento può finanziare anche debiti fuori bilancio, se riconosciuti per spese d'investimento, la copertura dell'eventuale accordo transattivo può riguardare solo tali spese, con esclusione di quelle che non producono un corrispondente incremento patrimoniale.

Sezione regionale di controllo Puglia, 11 settembre 2019, n. 84/PAR

Indebitamento – Finalizzazione a investimento – Beni immateriali – Presupposti.

La possibilità di classificare la spesa per una manifestazione sportiva come strumentale all'acquisizione di un bene immateriale a utilizzo pluriennale e, dunque, come investimento finanziabile mediante ricorso all'indebitamento (art. 3, comma 18, legge n. 350/2003), è subordinata ad una serie di condizioni, alla cui ricorrenza la contabilità economica ammette l'iscrizione in bilancio delle immobilizzazioni immateriali. È necessario che dall'operazione derivi un aumento di valore del patrimonio dell'ente locale, rilevabile contabilmente dallo stato patrimoniale.

4.4. Limiti alle spese, alle assunzioni e al trattamento accessorio del personale

Sezione delle autonomie, 21 ottobre 2014, n. 26/QMIG

Trattamento accessorio del personale – Contenimento limitato alle sole risorse provenienti dai fondi per la contrattazione decentrata – Negazione.

Gli enti locali devono assoggettare alle vigenti misure di contenimento complessivo del trattamento accessorio tutte le risorse comunque destinate, ai sensi della contrattazione collettiva, al finanziamento di tale voce retributiva, indipendentemente dalla loro allocazione in bilancio

e, in particolare, dalla circostanza che dette risorse provengano dai fondi specificamente destinati alla contrattazione decentrata.

Sezione delle autonomie, 9 febbraio 2015, n. 2/QMIG

Assunzioni con contratti di lavoro flessibile – Enti in regola con l'obbligo di riduzione della spesa per il personale – Ammissibilità – Limite della spesa sostenuta nel 2009.

Gli enti locali in regola con gli obblighi di riduzione della spesa complessiva per il personale (di cui all'art. 1, commi 557 e 562, legge 296/2006) possono assumere personale a tempo determinato, con convenzione o con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, nel limite massimo della spesa sostenuta per la stessa finalità nell'anno 2009.

Sezione delle autonomie, 12 giugno 2015, n. 18/QMIG

Farmacie comunali gestite in economia – Personale – Assunzioni – Limiti.

L'ente locale che gestisce una farmacia in economia è tenuto, pur nella specificità dell'interesse pubblico tutelato, al rispetto degli ordinari vincoli assunzionali e di spesa per il personale.

Sezione delle autonomie, 18 settembre 2015, n. 27

Comune e provincia – Personale – Programmazione triennale dei fabbisogni – Contenimento della spesa – Modalità.

A decorrere dall'anno 2014, gli enti locali sono tenuti ad assicurare il contenimento della spesa per il personale, con riferimento al valore medio del triennio 2011-2013, mediante azioni rivolte alla riduzione dell'incidenza percentuale delle spese di personale rispetto al complesso delle spese correnti, alla razionalizzazione e snellimento delle strutture amministrative, al contenimento della crescita della contrattazione integrativa.

Sezione delle autonomie, 7 dicembre 2016, n. 34/QMIG

Contrattazione decentrata integrativa – Tetto di spesa – Superamento – Utilizzo delle economie provenienti dai piani triennali di razionalizzazione della spesa – Condizioni.

Le economie generatesi nei bilanci degli enti locali in attuazione di piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa, di cui all'art. 16, commi 4 e 5, d.l. n. 98/2011, convertito dalla legge n. 111/2011, sono escluse dal tetto di spesa per la contrattazione integrativa, qualora conseguano a specifiche iniziative volte al raggiungimento di puntuali obiettivi di incremento della produttività del personale, realizzati mediante il diretto coinvolgimento delle unità lavorative in mansioni suppletive rispetto agli ordinari carichi di lavoro.

Sezione delle autonomie, 25 luglio 2017, n. 20/QMIG

Spese di personale – Contrattazione decentrata integrativa – Limiti di finanza pubblica – Spese coperte da finanziamenti europei – Esclusione.

I compensi corrisposti a valere sui fondi strutturali e di investimento europei, in conformità con le norme della contrattazione collettiva nazionale, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 23, comma 2, del d.lgs. n. 75/2017, a condizione che siano congruamente predeterminati nel loro ammontare e siano diretti ad incentivare l'impiego pertinente, effettivo e comprovabile di specifiche unità lavorative in mansioni suppletive rispetto all'attività istituzionale di competenza.

Sezione delle autonomie, 28 settembre 2017, n. 23/QMIG

Spese di personale – Contrattazione decentrata integrativa – Limiti di finanza pubblica – Spese coperte da finanziamenti di terzi – Esclusione.

È ammessa l'esclusione dal calcolo, ai fini del rispetto dei limiti fissati da norme di finanza pubblica in materia di personale, delle spese sostenute per l'esercizio di funzioni delegate, ove utilizzate per la stipula di contratti di lavoro flessibile, a progetto o a tempo determinato, in caso di assenza di oneri a carico del bilancio dell'ente territoriale, posto che l'intera copertura di esse deve essere garantita dalle risorse erogate da un soggetto terzo, anche pubblico. Medesima esclusione, nella ricorrenza di analoghi presupposti, per il tetto posto al trattamento economico accessorio del personale.

Sezione delle autonomie, 18 dicembre 2017, n. 29/QMIG

Enti locali – Personale – Limiti di finanza pubblica alla spesa complessiva per il personale – Prestazioni finalizzate a forme di inclusione sociale – Spesa – Inclusione.

Le erogazioni di contributi per prestazioni occasionali, svolte per finalità solidaristiche, assistenziali o comunque di interesse sociale, trovano disciplina nell'art. 54-*bis* del d.l. n. 50/2017, convertito dalla legge n. 96/2017, secondo cui la relativa spesa è compresa tra gli oneri per il personale. La possibilità di ricorrere ad erogazioni finanziarie finalizzate a forme di sostegno sociale, mediante contribuzioni individuali al di fuori di un rapporto di lavoro, anche solo occasionale, è affidata alla valutazione del soggetto responsabile della gestione delle risorse finanziarie dell'ente locale, a cui spetta, in concreto, di verificare la prevalenza della finalità solidaristica e l'insussistenza di elementi che depongano per l'instaurazione di un rapporto lavorativo.

Sezione delle autonomie, 26 aprile 2018, n. 6/QMIG

Trattamento accessorio – Limiti di finanza pubblica – Incentivi tecnici – Esclusione – Presupposti.

Gli incentivi disciplinati dall'art. 113 del d.lgs. n. 50/2016, nel testo modificato dall'art. 1, comma 526, della legge n. 205/2017, erogati su risorse finanziarie individuate *ex lege*, facenti capo agli stessi capitoli sui quali gravano gli oneri per i singoli lavori, servizi e forniture, non sono soggetti al tetto posto al complessivo trattamento economico accessorio dei dipendenti pubblici dall'art. 23, comma 2, del d.lgs. n. 75/2017.

Sezione delle autonomie, 9 aprile 2019, n. 5/QMIG

Trattamento economico accessorio – Limiti di finanza pubblica – Entrate da sanzioni amministrative al codice della strada – Esclusione – Presupposti.

La quota dei proventi delle sanzioni amministrative pecuniarie conseguenti alle violazioni del codice della strada, che gli enti possono destinare, ex art. 208 del d.lgs. n. 285/1992, per incentivi monetari a favore del personale della polizia locale impegnato in progetti di potenziamento dei servizi di controllo sulla sicurezza urbana e stradale, non può essere utilizzata ad integrazione del fondo per il lavoro straordinario. I ridetti proventi sono soggetti al vincolo di finanza pubblica stabilito dall'art. 23, comma 2, del d.lgs. n. 75/2017, ad eccezione della quota eccedente le riscossioni dell'esercizio precedente per la parte eventualmente confluita nei fondi per la contrattazione integrativa, destinata all'incentivazione di specifiche unità di personale di polizia locale effettivamente impegnate in mansioni suppletive rispetto agli ordinari carichi di lavoro. Ai fini del rispetto dei limiti di finanza pubblica posti al salario accessorio, l'ammontare del fondo per il lavoro straordinario non può essere maggiorato della percentua-

le di aumento derivante dai rinnovi contrattuali allo scopo di rendere omogenee le basi di riferimento temporale applicabili.

Sezione delle autonomie, 13 aprile 2021, n. 4/QMIG

Assunzioni di personale negli enti locali – Unioni di comuni – Disciplina applicabile.

L'art. 33, comma 2, del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 27 dicembre 2019, n. 162, ed il decreto interministeriale 17 marzo 2020, che fissano la disciplina per le assunzioni di personale a tempo indeterminato per i comuni, non si applicano alle unioni di comuni. Le facoltà assunzionali di questi ultimi sono tuttora disciplinate dall'art. 1, comma 229, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, norma speciale che consente il reclutamento di personale con contratti di lavoro subordinato a tempo indeterminato nei limiti del 100 per cento della spesa relativa al personale di ruolo cessato dal servizio nell'anno precedente. I vincoli applicabili alla spesa per il personale delle unioni di comuni restano quelli stabiliti dalle norme richiamate nelle deliberazioni n. 8/2011/SEZAUT/QMIG e n. 20/2018/SEZAUT/QMIG.

Sezione delle autonomie, 7 giugno 2021, n. 10/QMIG

Incentivi per funzioni tecniche – Contratti di partenariato pubblico-privato – Esclusione.

Il contratto di rendimento energetico (EPC) rientra nelle fattispecie di partenariato pubblico-privato disciplinate dagli articoli 180, e seguenti, del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (codice dei contratti pubblici), per le quali non trova applicazione il sistema di incentivazione delle attività tecniche previsto dall'art. 113, comma 2, del medesimo decreto legislativo.

Sezione delle autonomie, 26 ottobre 2021, n. 16/QMIG

Incentivi per funzioni tecniche – Omessa adozione tempestiva dei regolamenti interni – Presupposti per erogazione al personale.

Ove un ente locale abbia omesso di adottare, in esecuzione della disciplina normativa di riferimento vigente *ratione temporis* (l. n. 109/1994; d.lgs. n. 163/2006; d.lgs. n. 50/2016), il regolamento funzionale alla distribuzione degli incentivi per funzioni tecniche espletate sotto la vigenza di quella normativa, detto regolamento potrà essere adottato *ex post*, nel rispetto dei limiti e parametri che la norma del tempo imponeva, a condizione che le somme relative agli incentivi siano state accantonate ed afferiscano a lavori banditi in vigenza della suddetta normativa. Trova applicazione, in virtù del principio di elaborazione giurisprudenziale *tempus regit actionem*, la normativa vigente al momento in cui prende avvio il procedimento amministrativo, con conseguente inapplicabilità dello *ius superveniens*. Una cristallizzazione normativa del suddetto principio si riscontra nell'art. 216, commi 1 e 3, del d.lgs. n. 50/2016, che legittima una lettura dei previgenti artt. 92 e 93 del d.lgs. n. 163/2006 nel senso della loro ultrattività, a conforto della necessità, in specifiche fattispecie, di un temperamento degli effetti che andrebbero a scaturire da una rigorosa applicazione del principio *tempus regit actum*.

Sezione delle autonomie, 10 dicembre 2021, n. 19/QMIG

Incentivi per recupero evasione IMU e TARI – Presupposti per la concessione.

Ai fini dell'erogazione al personale dei comuni degli incentivi da recupero dell'evasione IMU e TARI, la locuzione *“entro i termini stabiliti dal testo unico di cui al d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267”*, contenuta nell'art. 1, comma 1091, della legge n. 145/2018, si riferisce anche al diverso termine prorogato, per il bilancio di previsione, con legge o con decreto del Ministro dell'interior (ai sensi dell'art. 151, co. 1, ultimo periodo, TUEL) e, per il rendiconto, con legge.

Sezione regionale di controllo Liguria, 18 luglio 2018, n. 105/PAR

Trattamento accessorio – Limiti di finanza pubblica – Entrate da sponsorizzazione – Esclusione – Presupposti.

I compensi aventi fonte nei contratti, atti o attività adottate dagli enti locali ai sensi dell'art. 43 della legge n. 449/1997 sono soggetti ai limiti di finanza pubblica posti annualmente al trattamento economico accessorio complessivo del personale dipendente, salvo i casi in cui i ridetti emolumenti trovino copertura finanziaria in trasferimenti operati da soggetti privati in esecuzione di specifico contratto (per esempio, di sponsorizzazione) che permetta alle amministrazioni di conseguire un'entrata aggiuntiva rispetto a quelle ordinariamente spettanti. In quest'ultima ipotesi, nella ricorrenza degli ulteriori presupposti e requisiti previsti dalla norma, una quota delle predette risorse può affluire ai fondi per la contrattazione integrativa, in aderenza alla pertinente norma del contratto collettivo nazionale (art. 67, comma 3, lett. a), CCNL Funzioni locali 21 maggio 2018), ed essere esclusa dai limiti posti dalle norme di finanza pubblica al trattamento economico accessorio ove ricorrano, altresì, gli ulteriori requisiti prescritti dalle deliberazioni adottate, in sede nomofilattica, dalla sezione delle autonomie e dalle sezioni riunite in sede di controllo della Corte dei conti.

4.5. Riaccertamento dei residui attivi e passivi**Sezioni riunite in speciale composizione, 24 aprile 2020, n. 4**

Riaccertamento straordinario dei residui – Cancellazione di residui di dubbia e difficile esazione – Legittimità.

È legittima la cancellazione dei residui disposta in occasione del riaccertamento straordinario effettuato al 1° gennaio 2015 (art. 3, co. 7 e segg., d.lgs. n. 118/2011) e non in occasione del riaccertamento ordinario prodromico all'approvazione del rendiconto 2014, sul presupposto che un cambiamento normativo che introduca modifiche sostanziali di prassi e abitudini amministrative non può non prevedere anche misure straordinarie dirette a garantire il pieno raggiungimento dell'obiettivo che il legislatore si è prefissato.

Sezione regionale di controllo Toscana, 22 settembre 2016, n. 116/PRSP

Riaccertamento straordinario dei residui – Disavanzo di amministrazione – Errata quantificazione e composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità – Effetti – Maggior disavanzo di amministrazione – Copertura finanziaria – Modalità.

In presenza di un disavanzo di amministrazione determinatosi nel bilancio di un ente locale a seguito del riaccertamento straordinario dei residui precedenti al 2015, effettuato in conformità alla disciplina di armonizzazione dei bilanci di cui al d.lgs. n. 118/2011, l'errata quantificazione e composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità comporta un aumento dell'originario disavanzo accertato, la cui copertura va effettuata, alternativamente, in ragione del titolo della cancellazione (se correlato o meno all'introduzione dei nuovi principi contabili), con le modalità di cui al d.m. 2 aprile 2015 (massimo trenta annualità costanti) ovvero ex art. 188 TUEL mediante il ricorso all'ordinaria procedura triennale di ripiano.

Sezione regionale di controllo Emilia-Romagna, 25 ottobre 2016, n. 100/PRSP

Rendiconto – Entrate prive di titolo giuridico – Adozione di misure correttive – Necessità.

Costituisce grave irregolarità contabile e richiede, pertanto, l'adozione di idonee misure correttive la reiterata allocazione, nel rendiconto di un comune, di entrate (residui attivi) prive di titolo giuridico, con conseguente alterazione del risultato di amministrazione.

Sezione regionale di controllo Molise, 1° dicembre 2016, n. 168/PRSP

Fondo crediti di dubbia esigibilità – Errori di calcolo – Effetti – Nuova quantificazione del fondo – Rideterminazione della quota da accantonare al risultato di amministrazione.

Il riscontro di errori nel calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di un ente locale impone a loro correzione da parte dell'ente stesso e, quindi, una nuova quantificazione del fondo, con conseguente modifica della quota da accantonare al risultato di amministrazione indicato nell'allegato 5/2 d.lgs. n. 118/2011.

Sezione regionale di controllo Campania, 15 dicembre 2016, n. 355/PRSP

Riaccertamento ordinario dei residui – Criteri di verifica – Sussistenza dei titoli sottostanti – Ragioni del mantenimento in bilancio – Requisiti di esigibilità dei crediti. Risultato di amministrazione – Residui attivi – Crediti di dubbia e difficile esazione – Mantenimento in bilancio – Condizioni – Istituzione di un fondo svalutazione crediti – Assenza di copertura nel risultato di amministrazione – Disavanzo sostanziale.

Il riaccertamento dei residui costituisce un'operazione ordinaria che il comune deve condurre con sistematicità e puntualità, in osservanza del principio di veridicità del bilancio e con asseverazione dell'organo di revisione, il quale non deve limitarsi a controlli di carattere formale, ma deve attuare verifiche (anche a campione) circa la sussistenza del titolo sottostante ai residui, le ragioni del loro mantenimento in bilancio e, per quelli attivi, i requisiti di esigibilità dei crediti. Confluiscono nell'avanzo di amministrazione esclusivamente i residui attivi che siano stati fatti oggetto di puntuale attività di riaccertamento ordinario, mentre i crediti di dubbia e difficile esazione possono essere mantenuti in bilancio soltanto in presenza di un congruo fondo di svalutazione, inserito nell'avanzo come fondo accantonato. Qualora il fondo di svalutazione non trovi copertura nel risultato di amministrazione, si configura un disavanzo sostanziale, che costituisce sintomo di grave irregolarità contabile e finanziaria.

Sezione regionale di controllo Molise, 24 gennaio 2017, n. 20/PRSP

Armonizzazione contabile – Riaccertamento straordinario dei residui – Cancellazione di residui attivi – Omessa cancellazione in sede di riaccertamento ordinario – Ripiano triennale per disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2014 – Ripiano trentennale per disavanzo al 1° gennaio 2015.

Nel caso in cui l'eventuale cancellazione di residui attivi non esigibili abbia determinato l'insorgere di un disavanzo nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, l'ente è tenuto a ripianare tale disavanzo nell'arco dei tre anni previsti dall'art. 188 TUEL. L'insorgere di un disavanzo (o maggior disavanzo) nel risultato di amministrazione derivante dall'eventuale cancellazione di residui attivi non correlati a obbligazioni giuridiche perfezionate già alla data del riaccertamento ordinario, anziché in occasione del riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, impone la ridefinizione del riaccertamento straordinario e l'adozione di una delibera di variazione del bilancio preventivo, con il conseguente inserimento, come prime voci della spesa, della quota parte del rideterminato disavanzo trentennale, abbattuto della quota parte del disavanzo ordinario, ex art. 188 TUEL, da ripianare in tre anni.

Sezione regionale di controllo Lazio, 17 luglio 2017, n. 47/PRSE

Riaccertamento straordinario dei residui – Irregolarità – Modifica della deliberazione di riaccertamento. Distinzione dal riaccertamento ordinario al 31 dicembre 2014 – Finalità.

La prevista contestualità dell'approvazione del rendiconto 2014 (con il connesso riaccertamento ordinario dei residui) e del riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015 non giustifica la commistione tra le due operazioni, che sono ontologicamente diverse e distinte tra lo-

ro, in quanto con il riaccertamento ordinario, propedeutico al rendiconto 2014, viene determinato, in via definitiva e nel rispetto del previgente ordinamento contabile, lo stock dei residui attivi e passivi, mentre con il riaccertamento straordinario detto stock viene adeguato al nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, al fine di permettere l'avvio, dal 1° gennaio 2015, del nuovo sistema contabile.

4.6. Limiti di finanza pubblica

Si rinvia alle massime indicate nel capitolo 7 del presente testo, *“Il controllo sui conti degli enti del Servizio sanitario”*.

4.7. Rapporti con le società partecipate

Si rinvia alle massime indicate nel capitolo 11 del presente testo: *“Controlli sulle partecipazioni pubbliche”*.

5. Esiti del controllo

Sezioni riunite in speciale composizione, 1° febbraio 2016, n. 2/EL

Controllo sui bilanci e rendiconti degli enti locali – Rapporto fra accertamento irregolarità finanziarie e potere preclusivo dei programmi di spesa – Possibilità di chiusura atipica del procedimento di controllo – Necessità di adottare nel termine di legge attendibili piani di rientro.

L'effetto preclusivo dei programmi di spesa, previsto dall'art. 148-bis, comma 3, terzo periodo del d.lgs. n. 267/2000, è posto in stretta correlazione con l'accertamento dell'inesistenza della fonte di copertura finanziaria o della sua futura sostenibilità. L'interdizione si collega, pertanto, a specifiche irregolarità, più limitate rispetto a quelle sulla base delle quali la Corte dei conti deve effettuare la propria azione di controllo di legalità finanziaria e sollecitare l'adozione di misure correttive e/o ripristinatorie (ex art. 148, comma 1 e comma 3, primo periodo, del medesimo TUEL).

La sezione regionale di controllo della Corte dei conti, nel caso in cui intenda pervenire all'adozione di una pronuncia preclusiva ex art. 148-bis TUEL, deve specificare i programmi di spesa coinvolti, ricollegandoli in modo esplicito alle cause di accertamento della mancata copertura o dell'insostenibilità finanziaria. In carenza, l'interdizione non può colpire, indistintamente, tutti i programmi di spesa, compresi quelli per servizi obbligatori.

A fronte dell'ordinazione di misure correttive, da adottare, ex art. 148-bis TUEL, entro sessanta giorni, e dell'accertamento del successivo inadempimento da parte dell'ente locale, le sezioni regionali della Corte possono chiudere il procedimento di controllo con una pronuncia di consolidamento dell'illegittimità/irregolarità in precedenza rilevata, senza inibire alcun programma di spesa. Tale procedura atipica risulta conforme alle competenze attribuite alla Corte dei conti da altre norme dell'ordinamento (art. 7, comma 7, legge n. 131/2003) ed è finalizzata alla sollecitazione di comportamenti correttivi, valutabili, nell'ottica della continuità dei cicli di bilancio, in sede di esame dei successivi bilanci e rendiconti. Appare, tuttavia, opportuno che le sezioni regionali di controllo, nell'assumere le proprie deliberazioni, seguano le procedure, e la tipologia di pronunce espressamente normate, funzionalizzando le decisioni da assumere al risultato tipizzato previsto dalla legge.

Il termine di sessanta giorni previsto dal legislatore, entro il quale l'ente locale è tenuto ad adottare misure correttive tese a rimuovere le irregolarità accertate, è rispettato, in relazione alle circostanze del caso concreto, anche attraverso la formulazione di adeguati piani di rientro, contenenti precisi indicatori temporali ai quali ancorare il successivo riscontro.

Sezioni riunite in speciale composizione, 18 febbraio 2019, n. 5/EL

Controllo sui bilanci e rendiconti degli enti locali – Potere preclusivo dei programmi di spesa – Ambito di estensione.

Il provvedimento inibitorio adottato da una sezione regionale di controllo può essere anche riferito alle spese di carattere non obbligatorio, unitariamente intese, posto che il legislatore non ha imposto un'indicazione puntuale dei programmi di spesa oggetto di possibile preclusione. L'interpretazione in questione non esclude la possibilità che, nelle decisioni delle sezioni di controllo, siano contenute statuizioni più specifiche, in funzione delle caratteristiche delle irregolarità scrutinate. Tale potere si palesa comunque rispettoso dell'autonomia costituzionale degli enti controllati, alla cui discrezionalità dev'essere rimessa l'individuazione concreta delle spese a cui rinunciare.

Sezioni riunite in speciale composizione, 24 aprile 2020, n. 4/EL

Controllo sui bilanci e rendiconti degli enti locali – Accertamento di irregolarità finanziarie o contabili – Potere preclusivo dei programmi di spesa – Necessità di attualizzazione della valutazione.

Il bilancio costituisce un ciclo, che si articola nella continuità degli esercizi, dei rendiconti e dei loro effetti su programmazione e consuntivazione. Pertanto, nel procedimento di controllo di legittimità-regolarità delle sezioni regionali non si può tener conto in maniera statica del mero ripristino della legalità, ma occorre valutare anche i fatti di gestione sopravvenuti o l'eventuale *ius superveniens*, atteso il carattere dinamico della gestione. Pertanto, quando si richiede l'adozione di provvedimenti correttivi in base all'art. 148-bis TUEL, le valutazioni delle sezioni regionali debbono essere fatte con riferimento all'attuale situazione finanziaria, patrimoniale ed economica dell'ente locale. Solo dopo aver valutato, sulla base della reale situazione finanziaria dell'ente, che le criticità riscontrate sono ancora attuali e devono essere rimosse, ha senso la richiesta di provvedimenti volti a ripristinare gli equilibri di bilancio ed eventualmente disporre il blocco della spesa in caso di loro omessa adozione o di valutazione negativa.

Sezioni riunite in speciale composizione, 31 luglio 2020, n. 18/DELC

Controllo sui bilanci e rendiconti degli enti locali – Potere preclusivo dei programmi di spesa – Termine finale – Piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

Un piano di riequilibrio finanziario pluriennale può contenere le misure correttive richieste da una delibera ex art. 148-bis del TUEL, quando ci si trovi di fronte a squilibri di tipo strutturale, la verifica della cui concretezza ed effettività, derivante dall'essere immediatamente incidenti sul ciclo di bilancio in corso e sul relativo sistema delle autorizzazioni di spesa, va compiuta dalla sezione regionale di controllo al momento della ricezione del piano ex art. 243-quater, comma 1, TUEL (anche senza attendere l'istruttoria ministeriale), al solo limitato fine di concludere la procedura prevista dall'art. 148-bis (mentre non è sufficiente, al fine di chiudere la procedura di controllo, la mera delibera di ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale prevista dall'art. 243-bis, comma 1, del TUEL).

Sezione regionale di controllo Molise, 23 dicembre 2016, n. 181/PRSE

Controllo di legalità finanziaria – Finalità – Prevenzione di potenziali squilibri di bilancio – Entrate di dubbia e difficile esazione – Illustrazione nella nota integrativa – Fondo crediti di dubbia esigibilità – Necessità dichiarazione di adeguatezza del fondo.

L'adozione, da parte delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di specifiche pronunce nel caso in cui l'esame dei bilanci e dei rendiconti degli enti locali evidenzii irregolarità gravi, tali da incidere sugli equilibri finanziari dell'ente, non esaurisce le modalità di

esercizio del controllo di legalità finanziaria, che può anche estrinsecarsi mediante la segnalazione agli enti di irregolarità, pur non connotate da gravità, suscettibili di determinare futuri squilibri.

Nei bilanci di un ente locale, le entrate non considerate di dubbia e difficile esazione, per le quali non si provvede all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, debbono essere adeguatamente illustrate nella nota integrativa. Inoltre, la dichiarazione di adeguatezza del fondo assume una specifica rilevanza giuridica e dev'essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate, con la correlata, vigilanza del responsabile del servizio economico-finanziario dell'ente e la necessaria verifica dell'organo di revisione.

Sezione regionale di controllo Lazio, 29 dicembre 2016, n. 123/PRSE

Bilanci e rendiconti – Verifiche di regolarità contabile e finanziaria – Caratteristiche – Esiti – Obbligo conformativo degli enti.

La verifica dei bilanci e dei rendiconti degli enti locali, svolta dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge n. 266/2005 e dell'art. 148-*bis* TUEL, si configura come esercizio di funzioni ascrivibili, secondo consolidati indirizzi della Corte Costituzionale (sent. n. 40/2014, n. 60/2013, n. 179/2007), alla tipologia del controllo di legittimità e regolarità finanziaria delle gestioni, differenziandosi da quello sulla gestione di cui alla legge n. 20/1994 quanto ad oggetto, parametri di riferimento ed esiti. L'accertamento di regolarità finanziaria dei bilanci e dei rendiconti degli enti locali implica verifiche idonee a supportare un giudizio di immunità della gestione da violazioni di precetti contabili tali da compromettere l'equilibrio dei bilanci. Inoltre, va eseguito anche in base a indici di natura quali-quantitativa (reiterazione delle irregolarità; influenza sull'esatta determinazione dell'equilibrio finanziario; produzione di quote di disavanzo occulto, ecc.). Infine, le verifiche vanno indirizzate sugli aspetti reputati sensibili, con approfondimenti su operazioni aventi un *fumus* di irregolarità sulla base delle informazioni fornite dall'organo di revisione mediante l'apposita relazione-questionario. Nella verifica dei bilanci e dei rendiconti degli enti locali è frequentemente riscontrabile l'esistenza di un'ampia area intermedia tra la conformità della gestione finanziaria-contabile alle regole che la governano e le "gravi irregolarità", che impongono gli obblighi conformativi di cui all'art. 148-*bis* TUEL; pertanto, la sezione regionale della Corte può, in relazione alle irregolarità di minore impatto, modulare i contenuti dispositivi delle proprie pronunce e articolare nel tempo gli adempimenti a carico delle amministrazioni interessate, attesa la necessità, anche in tali ipotesi, di un momento di chiusura dei controlli.

6. Impugnazione delle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo

Sezioni riunite in speciale composizione, 4 novembre 2013, n. 6

Deliberazione sezione regionale di controllo della Corte dei conti – Accertamento elusione degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno – Ricorso dell'ente locale – Ammissibilità.

Rientra nella giurisdizione della Corte dei conti, in applicazione estensiva dell'art. 243-*quater*, comma 5, del d.lgs. n. 267/2000, la controversia relativa all'impugnazione, da parte di un comune, della pronuncia con la quale la sezione regionale di controllo della stessa Corte abbia accertato l'elusione, da parte dell'ente, della normativa statale dettata in tema di patto di stabilità interno.

Sezioni riunite in speciale composizione, 1° febbraio 2016, n. 2

Deliberazione della sezione regionale di controllo della Corte dei conti – Accertamento di illegittimità o irregolarità contabili – Assenza di esercizio del potere inhibitorio di preclusione dei programmi di spesa – Ricorso dell'ente locale – Ammissibilità.

L'accertamento di illegittimità o irregolarità finanziarie e contabili da parte di una sezione regionale della Corte dei conti, anche se non accompagnato da misure interdittive dei programmi di spesa, integra l'interesse di un ente locale all'ottenimento di una sentenza che statuisca la fondatezza dei rilievi formulati. Infatti, l'accertamento delle irregolarità, contenuto nelle deliberazioni adottate ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, assume carattere definitivo, incidendo prospetticamente in modo diretto sulle valutazioni gestionali degli esercizi successivi.

Sezioni riunite in speciale composizione, 3 giugno 2016, n. 11

Deliberazione della sezione regionale di controllo della Corte dei conti – Deliberazione di diniego di piano di riequilibrio finanziario pluriennale – Pronuncia adottata in aderenza a pregressa pronuncia nomofilattica della sezione delle autonomie – Ricorso dell'ente locale – Ammissibilità.

Alla sezione delle autonomie è intestata la funzione di coordinamento del sistema dei controlli con la finalità di promuovere il maggior grado possibile di coerenza ed uniformità delle deliberazioni territoriali. Le pronunce delle sezioni regionali sono sempre giustiziabili quando si pronunciano in materia di piani di riequilibrio finanziario pluriennale e, più in generale, quando vanno ad incidere su posizioni tutelate dall'ordinamento, nella forma processuale del ricorso ad istanza di parte innanzi sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione. La giustiziabilità determina la possibilità per l'ente locale di far valere le proprie ragioni con tutte le garanzie processuali del contraddittorio, nel rispetto dei valori costituzionali che vogliono non comprimibile il perimetro della tutela in sede giurisdizionale dei diritti e delle posizioni protette. L'oggetto del giudizio è limitato alla deliberazione della sezione regionale e non si estende, se non in via riflessa, alla pronuncia nomofilattica della sezione delle autonomie, non suscettibile di immediata lesività.

Sezioni riunite in speciale composizione, 17 gennaio 2017, n. 1/EL

Deliberazioni di sezioni regionali di controllo – Impugnazione innanzi a sezioni riunite in speciale composizione – Natura del giudizio – Ambito di cognizione del giudice – Fatti sopravvenuti – Rilevanza.

Secondo il consolidato orientamento delle sezioni riunite in speciale composizione (cfr., per esempio, sentenze n. 3/2014/EL e n. 11/2014/EL), il giudizio innanzi alle medesime non costituisce un gravame avverso una sentenza, ma lo strumento con il quale è possibile attivare un sindacato giurisdizionale sulle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo (nel caso di specie, di diniego di approvazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale). Trattandosi di un giudizio in unico grado di merito, con giurisdizione piena ed esclusiva delle sezioni riunite, non trovano applicazione le regole processuali che delimitano l'oggetto del gravame in appello (effetti devolutivi e divieto di *nova ex art. 345 c.p.c.*, cfr. C. conti, sezioni riunite in speciale composizione, sentenza 3/2014/EL). La cognizione piena nel giudizio in esame se, per un verso, non ne limita l'oggetto ai vizi della deliberazione impugnata, quali denunciati dal ricorrente, dall'altro non comporta, tuttavia, che il ricorrente abbia il potere di sollecitare le sezioni riunite alla valutazione di fatti nuovi e diversi rispetto a quelli riconducibili ad una più ponderata valutazione prognostica dell'attendibilità delle previsioni del piano presentato, né, a maggior ragione, consente di presentare un nuovo piano di riequilibrio. L'ambito del giudizio *de quo* attiene non solo alla verifica della razionalità, coerenza e legittimità del percorso argo-

mentativo e del corredo motivazionale posto alla base della pronuncia della sezione regionale di controllo, ma deve tenere conto, in una visione dinamica, anche dei fatti attestanti una diversa situazione finanziaria e contabile *medio tempore* intervenuta (cfr., C. conti, sezioni riunite in speciale composizione, sentenze n. 3/2014/EL e n. 11/2014/EL).

Sezioni riunite in speciale composizione, 4 maggio 2017, n. 15

Deliberazione sezione regionale di controllo della Corte dei conti – Riesame richiesto dall'ente – Pronuncia di inammissibilità – Ricorso dell'ente locale – Ammissibilità.

È ammissibile il ricorso avverso la deliberazione della sezione regionale di controllo della Corte dei conti che, nell'ambito della verifica di regolarità del rendiconto di un ente locale, ha dichiarato inammissibile la richiesta di riesaminare una precedente deliberazione della stessa sezione che, accertata l'insussistenza dei presupposti per la destinazione di determinate risorse ai fondi della contrattazione decentrata integrativa per il personale, aveva richiamato l'ente alla necessità di intraprendere le azioni di recupero delle somme illegittimamente corrisposte. Sono ricorribili tutte le deliberazioni delle sezioni di controllo che, per il carattere prescrittivo o interdittivo, vengono a ledere posizioni qualificate dell'ente locale, orientamento che trova conforto nella sentenza n. 39/2014 della Corte Costituzionale, che ha precisato che, laddove le ridette deliberazioni non abbiano effetti meramente collaborativi, bensì "imperativi" e/o "inibitori" deve essere riconosciuta ai soggetti controllati la facoltà di ricorrere agli ordinari strumenti di tutela giurisdizionale previsti dall'ordinamento, in base alle fondamentali garanzie costituzionali previste dagli articoli 24 e 113 della Costituzione, espressamente qualificate come principi supremi dell'ordinamento.

7. Piani di riequilibrio economico-finanziario pluriennale

Corte Costituzionale, 14 febbraio 2019, n. 18

Natura dei disavanzi da ripianare – Disavanzi da patologiche gestioni finanziarie – Concessione eccessivo lasso temporale – Illegittimità costituzionale.

La concessione, da parte dell'art. 1, comma 714, della legge n. 208/2015, di un eccessivo lasso temporale per il ripiano di disavanzi d'amministrazione generati da gestioni finanziarie patologiche, si pone in contrasto con la clausola generale dell'equilibrio dei bilanci pubblici, nonché con il principio di equità intergenerazionale desumibile dalla Carta costituzionale. La dilazione trentennale dell'eventuale maggiore disavanzo emergente dal riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, commi 7 e seguenti, d.lgs. n. 118/2011) è stata giustificata con l'unicità ed eccezionalità della contingente situazione finanziaria degli enti territoriali che, da un lato, transitavano in un diverso sistema di contabilità e, dall'altro, scontavano l'esistenza di *deficit* sommersi originati, in particolare, dall'assenza, nel previgente sistema contabile, dell'appostazione di un congruo fondo crediti di dubbia esigibilità. Anche la disciplina dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-bis TUEL), che mira a porre rimedio a disavanzi ugualmente patologici, concede un percorso di ripiano più ampio di quello ordinario (un triennio, ex artt. 188 e 193 TUEL), ma sensibilmente inferiore alla previsione censurata (art. 243-bis TUEL), presupponendo, altresì, la formale approvazione da parte della Corte dei conti.

Sezioni riunite in speciale composizione, 17 gennaio 2017, n. 1/EL

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Istanza di rimodulazione o riformulazione del piano di riequilibrio – Natura del termine previsto dalla legge – Perentorietà.

La decisione di diniego del piano di riequilibrio da parte della sezione regionale di controllo, assunta nel rispetto dell'*iter* procedimentale prescritto dall'art. 243-*quater* TUEL, in mancanza di una comunicazione da parte dell'ente locale dell'intenzione di avvalersi della facoltà previ-

sta dall'art. 1, commi 714 e 714-bis, della legge n. 208/2015, ed in assenza della formale presentazione di una riformulazione o rimodulazione del piano di riequilibrio nel termine perentorio prescritto dalla legge, determina la decadenza dalla facoltà di rimodulare o riformulare il piano di riequilibrio (in termini, SS.RR. in spec. comp., sentenza n. 25/2016/EL).

Sezioni riunite in speciale composizione, 6 febbraio 2017, n. 3/EL

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Istanza di rimodulazione o riformulazione del piano di riequilibrio – Pendenza di un giudizio – Ammissibilità.

La facoltà di rimodulazione e riformulazione di cui all'art. 1, comma 714, della legge n. 208/2015 non può ritenersi preclusa per gli enti che abbiano avviato una procedura di riequilibrio pluriennale rispetto alla quale, pur essendoci stata una pronuncia di diniego da parte della sezione regionale di controllo competente, risulti ancora pendente il giudizio dinanzi alle sezioni riunite in speciale composizione. Diversamente opinando, si precluderebbe, irragionevolmente, in contrasto con il principio di *favor* della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale rispetto al dissesto (cfr., per tutte, C. conti, SS.RR. spec., n. 26/2014/EL; id., n. 34/2014/EL; id., n. 10/2015/EL), una facoltà di rimodulazione o di riformulazione del piano in pendenza di un giudizio.

Sezioni riunite in speciale composizione, 29 maggio 2017, n. 13/EL

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Istanza di rimodulazione o riformulazione del piano di riequilibrio – Competenza all'adozione.

Il riaccertamento straordinario dei residui, effettuato al 1° gennaio 2015, produce effetti anche sui piani di riequilibrio finanziario pluriennale già approvati, essendo finalizzato a definire grandezze contabili – come il fondo pluriennale vincolato, il fondo crediti di dubbia esigibilità e l'eventuale maggiore disavanzo d'amministrazione – specificamente rilevanti ai fini della loro attuazione. Spetta, pertanto, alla Giunta comunale, secondo quanto prescritto dall'art. 3 d.lgs. n. 118/2011, l'adozione della delibera di approvazione del riaccertamento, da intendersi quale ricognizione delle poste contabili che ciascun ente locale deve porre a base del passaggio al sistema di contabilità armonizzata. Competono, invece, al Consiglio comunale le decisioni aventi natura politico-amministrativa, come quelle necessarie a coprire l'eventuale maggior disavanzo, essendo perciò escluso che, con delibera consiliare, sia possibile modificare le grandezze finanziarie risultanti dal riaccertamento straordinario eseguito dalla Giunta (nella specie, il Consiglio comunale aveva modificato in aumento sia il fondo crediti di dubbia esigibilità che il maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario).

Sezioni riunite in speciale composizione, 12 luglio 2017, n. 20/EL

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Strutturazione del piano di riequilibrio – Parametri di giudizio – Congruità dell'obiettivo e dei mezzi.

Come affermato più volte dalla giurisprudenza delle sezioni riunite in sede di controllo (sentenze n. 34/2014/EL; id., 3/2014/EL; id., 11/2014/EL; id., 25/2016/EL) il piano di riequilibrio – da preferirsi, ove lo stesso sia congruo, alla dichiarazione di dissesto – è uno strumento di pianificazione attraverso il quale non vengono posti vincoli di destinazione alle entrate, ma solo effettuate previsioni di medio-lungo periodo, da valutarsi a cura della competente sezione territoriale, alla luce dei due parametri della congruità dell'obiettivo e di quella dei mezzi, di guisa che il piano è incongruente sia se si prefigge un obiettivo inferiore rispetto a quello necessario per il riequilibrio (c.d. incongruità dell'obiettivo), sia se le previsioni di entrata e di spesa in esso contenute, a legislazione vigente, pur se ritenute attendibili, non consentono il raggiungimento dell'obiettivo (c.d. incongruità dei mezzi). Valutando il piano, quindi, la sezione regionale di controllo esprime un giudizio di veridicità (c.d. principio della rappresentazione veritiera e

corretta) e attendibilità delle previsioni (parametro normativo anche del bilancio di previsione, ex art. 162, comma 5, d.lgs. 167/2000) e, di conseguenza, di sostenibilità finanziaria del riequilibrio (cfr. Sezioni riunite in spec. comp., sentenza n. 34/2014/EL; id., n. 25/2016/EL). L'oggetto dell'analisi della sezione regionale di controllo è un atto di pianificazione la cui efficacia si proietta in un periodo di tempo di notevole ampiezza e indica un percorso soggetto, inevitabilmente, nelle sue componenti, all'influenza di innumerevoli fattori endogeni ed esogeni.

Sezioni riunite in speciale composizione, 1° febbraio 2021, n. 3/EL

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Struttura bipartita del piano – Parametri di valutazione delle sezioni regionali di controllo.

La struttura bipartita del contenuto del piano di riequilibrio è funzionale ad evidenziare, a livello ricognitivo, i fattori di squilibrio e, a livello programmatico, le misure di riequilibrio (sent. n. 34/2015/EL). La fase ricognitiva esige la precisa quantificazione della massa passiva iniziale e costituisce, come tale, il presupposto per la corretta impostazione contabile e giuridica del piano di risanamento. La fase programmatica richiede, di contro, la predisposizione di misure congrue rispetto all'obiettivo del completo recupero delle passività emerse dalla ricognizione iniziale. Il giudizio rimesso alle sezioni regionali di controllo investe entrambe le fasi, consistendo in una preventiva verifica della corretta quantificazione della massa passiva iniziale, in base a criteri di veridicità e completezza, e in una successiva valutazione dell'idoneità delle misure programmate a darne copertura nei tempi stabiliti.

Sezioni riunite in speciale composizione, 26 luglio 2021, n. 8/EL

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Valutazione delle sezioni regionali di controllo – Natura non amministrativa – Inapplicabilità delle regole sul procedimento.

Il controllo attribuito alle sezioni regionali sui bilanci degli enti territoriali non ha la natura collaborativa propria di altre funzioni affidate alla Corte dei conti. Esso è destinato a concludersi non con una raccomandazione volta a stimolare processi di autocorrezione, ma con una pronuncia di accertamento che può comportare effetti potenzialmente lesivi della situazione giuridica dell'ente controllato (blocco dei programmi di spesa, avvio della procedura di dissesto, ecc.). Pertanto, le ridette pronunce sono passibili di ricorso giurisdizionale alle sezioni riunite in speciale composizione. Questi caratteri sono riscontrabili, oltre che nel controllo sui bilanci e rendiconti degli enti locali previsto dall'art. 148-bis del TUEL, anche nel giudizio di congruità del piano di riequilibrio pluriennale previsto dall'art. 243-quater del TUEL, di cui si deve negare una natura amministrativa o collaborativa (SS.RR. spec. comp. sent. n. 19/2017/EL). Ne consegue che non sono configurabili né obblighi partecipativi prescritti dalla legge sul procedimento amministrativo (quali il preavviso di rigetto) né oneri collaborativi previsti da altre tipologie di controllo, se non il contraddittorio in sede istruttoria con l'ente controllato. Non risulta parimenti configurabile l'obbligo di richiedere misure correttive prima della pronuncia definitiva di diniego, adempimento non previsto nella procedura di approvazione del piano di riequilibrio (a cui non si applicano le regole, differenti, prescritte per le procedure che possono sfociare nella preclusione dei programmi di spesa, ex art. 148-bis TUEL, o nel c.d. "dissesto guidato", ex art. 6, co. 2, d.lgs. n. 149/2011).

Sezioni riunite in speciale composizione, 4 agosto 2021, n. 9/EL

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Giudizio di impugnazione innanzi alle sezioni riunite in speciale composizione – Estensione ed effetti.

All'accoglimento del ricorso per questioni preliminari (la tempestiva approvazione del piano di riequilibrio, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 34/2021) non consegue

l'approvazione del piano di riequilibrio da parte delle sezioni riunite. L'impossibilità di esaminare il merito del PRFP e verificare le condizioni della sua approvazione è impedito dalla regola in base alla quale le sezioni riunite non possono effettuare un accertamento che la sezione regionale di controllo non ha compiuto. L'art. 129 del d.lgs. n. 174/2016 rinvia *“per quanto non diversamente disciplinato”* alle norme sulle impugnazioni, in relazione alle quali l'art. 199, comma 2, dispone che quando, senza conoscere del merito del giudizio, il giudice di primo grado ha definito il processo decidendo soltanto questioni pregiudiziali o preliminari, su queste esclusivamente si pronuncia il giudice di appello e, in caso di accoglimento del gravame proposto, rimette gli atti al primo giudice per la prosecuzione del giudizio sul merito. Il rinvio alla disciplina delle impugnazioni non è in contraddizione con il principio del giudizio in *“unico grado”*, ma conferma la sua bifasicità, in base a cui l'interesse al contenzioso si radica solo se la sezione regionale di controllo abbia effettivamente esercitato le proprie competenze.

Sezione delle autonomie, 2 ottobre 2013, n. 22/QMIG

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Natura dei termini previsti dalla legge – Presentazione del piano – Perentorietà – Conseguenze. Rito per assunzione decisione – Adunanza pubblica o camera di consiglio – Valutazione in base a esigenze contraddittorio. Potere istruttorio della Sezione regionale – Esistenza. Adozione piano di riequilibrio in assenza di bilancio di previsione o rendiconto consuntivo – Ricorrenza condizione legale di ammissibilità – Esclusione – Influenza su valutazione congruenza piano.

La scadenza del termine perentorio prescritto dall'art. 243-bis, comma 5, TUEL produce *ipso iure* gli effetti di cui al successivo art. 243-quater, comma 7, connessi alla mancata presentazione del piano, effetti sottratti alla disponibilità dell'ente locale che, al verificarsi della fattispecie ipotizzata, non può revocare la delibera di approvazione del piano di riequilibrio, né adottare alcun atto se non quelli preordinati alla dichiarazione di dissesto (ex art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011).

La deliberazione di approvazione o di diniego del piano di riequilibrio finanziario pluriennale può essere assunta in camera di consiglio laddove lo stato degli atti, rassegnati alla valutazione del Collegio, non renda necessaria ulteriore attività cognitiva o accertativa in contraddittorio con l'ente locale che ha deliberato il piano, riservando la forma della pubblica adunanza ai casi in cui si presenti tale necessità in funzione di garanzia e tutela del principio del contraddittorio. La sezione regionale di controllo, se, ai fini della formulazione del giudizio conclusivo sul piano di riequilibrio, ravvisi la necessità di approfondimenti cognitivi necessari a rendere esplicito e chiaro il valore della congruenza, ai fini del riequilibrio, delle misure riportate nel piano, non può ritenersi pregiudicata dalle risultanze istruttorie rassegnate nella relazione finale della Commissione ministeriale, disponendo degli ordinari poteri cognitivi ed istruttori propri. Il dispositivo della decisione sul piano di riequilibrio deve essere immediatamente comunicato alle amministrazioni interessate. Al fine di garantire l'effettività della tutela dell'ente prevista dall'art. 243-quater, comma 5, TUEL (impugnazione della delibera entro trenta giorni) qualora ricorrano le fattispecie della mancata approvazione del piano o della sua mancata presentazione, la sezione regionale di controllo provvede agli adempimenti che avviano l'applicazione dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011, non prima del decorso del termine per impugnare e, in caso di intervenuta impugnazione, non prima della decisione sul ricorso. Il termine per impugnare decorre dalla data di pubblicazione della deliberazione che decide sul piano. L'approvazione da parte di una sezione regionale di controllo di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale presuppone, come già affermato nella deliberazione n. 16/SEZAUT/2013/INPR, la necessaria preventiva approvazione, da parte dell'ente locale istante, del rendiconto e del bilancio di previsione. Tali adempimenti non costituiscono, *stricto iure*, condizioni legali di ammissibilità del piano, ma rappresentano essenziali elementi istruttori. L'eventuale as-

senza di uno dei due documenti, prima della presentazione del piano di riequilibrio, costituisce un'oggettiva carenza che si riflette sulla valutazione della congruenza, ai fini del riequilibrio, dello strumento di risanamento.

Sezione delle autonomie, 3 marzo 2015, n. 8/QMIG

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Obbligo di rideterminazione della dotazione organica del personale – Ulteriore requisito della riduzione della spesa per il personale assunto a tempo determinato – Esclusione.

Nella procedura di riequilibrio finanziario pluriennale il rinvio operato dall'art. 243-*bis*, comma 8, lett. g), del d.lgs. n. 267/2000 all'art. 259, comma 6, del medesimo decreto deve intendersi riferito alla sola rideterminazione della dotazione organica e non anche alla riduzione della spesa del personale a tempo determinato, misura che può o deve essere adottata nel contesto degli interventi necessari al riequilibrio della parte corrente del bilancio.

Sezione delle autonomie, 28 novembre 2016, n. 36/QMIG

Procedura di riequilibrio finanziario – Obiettivi intermedi di risanamento – Peggioramento della situazione finanziaria complessiva dell'ente locale – Accertamento del mancato conseguimento.

La lettura combinata dei commi 3 e 6 dell'art. 243-*quater* del TUEL, alla luce della generale attribuzione alle sezioni regionali della Corte dei conti dello svolgimento di funzioni di controllo a tutela della finanza pubblica, fanno ritenere che l'esame dello stato di attuazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale non è diretto solo ad una verifica contabile del conseguimento di ciascun obiettivo programmato dall'ente locale, ma ad analizzare la situazione complessiva con valutazione anche di ogni eventuale elemento sopravvenuto. L'obiettivo primario della procedura di riequilibrio finanziario deve individuarsi nell'attuazione di un percorso graduale di risanamento dell'ente locale atto a superare gli squilibri strutturali di bilancio che potevano condurre allo stato di dissesto. L'eventuale aggravamento del quadro complessivo della situazione finanziaria dell'ente preclude la realizzazione del percorso di risanamento che costituiva l'obiettivo primario del ricorso alla procedura di riequilibrio.

Sezione delle autonomie, 7 maggio 2019, n. 8/QMIG

Piani di riequilibrio finanziario pluriennale – Rimodulazione o riformulazione – Legittimazione ripiano disavanzi di gestione in ampio arco temporale – Dichiarazione di incostituzionalità – Conseguenze su percorsi di riequilibrio in corso.

I piani di riequilibrio finanziario pluriennali di cui all'art. 243-*bis* TUEL, riformulati ai sensi dell'art. 1, comma 714, della legge n. 208/2015, norma dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 18/2019, approvati dalla sezione regionale di controllo, sono intangibili relativamente alle sole quote di disavanzo riferite alle annualità il cui ciclo di bilancio si sia chiuso con l'approvazione del rendiconto. Il disavanzo residuo va ripianato considerando il piano originario, approvato dall'ente prima della rimodulazione conseguente all'entrata in vigore dell'art. 1, comma 714, legge n. 208/2015. Gli enti locali che hanno proposto la rimodulazione/riformulazione del ridetto piano, ma non hanno ottenuto l'approvazione entro la data di deposito della sentenza n. 18/2019 della Corte Costituzionale, adeguano il piano di riequilibrio alla legislazione vigente, provvedendo alla rideterminazione del disavanzo da ripianare che risulta dalla sommatoria di due valori: il primo, corrispondente al disavanzo da revisione straordinaria dei residui, ex art. 243-*bis*, comma 8, lett. e); il secondo, corrispondente al maggior disavanzo da riaccertamento straordinario, ex art. 3, comma 7, d.lgs. n. 118/2011 e primo accantonamento a FCDE. Le passività che integrano il disavanzo così rideterminato vanno ripianate secondo la disciplina previste dall'art. 1, comma 888, legge n. 205/2017.

Sezione delle autonomie, 7 marzo 2022, n. 4/QMIG

Piani di riequilibrio finanziario pluriennale – Limitazioni ad assunzioni di personale – Divieti previsti per situazione di deficitarietà strutturale – Non estensione in assenza di previsione espressa

Il divieto posto dall'all'art. 90, comma 1, del d.lgs. n. 267/2000, in base al quale gli enti locali strutturalmente deficitari e dissestati non possono conferire, a soggetti esterni, incarichi di diretta collaborazione all'organo politico, non può essere esteso, in assenza di espressa previsione, anche agli enti locali che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, salvo gli eventuali esercizi in cui questi ultimi si trovino nelle condizioni di deficitarietà strutturale delineate dall'art. 242 del TUEL.

Sezione regionale di controllo Campania, n. 219/2017/PRSP

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – Istanza di rimodulazione o riformulazione del piano – Presupposti – Natura del disavanzo da ripianare – Disavanzo da riaccertamento ordinario o straordinario dei residui attivi e passivi – Distinzione.

L'art. 1, comma 435, della legge n. 232/2016 non prende in considerazione solo gli enti locali che hanno aderito ad un piano di riequilibrio, ma si rivolge a tutti quelli che abbiano adottato piani di rientro ex art. 193 TUEL, conseguenti a revisione dei residui effetto di espresse pronunce adottate dalla Corte dei conti antecedentemente all'effettuazione del riaccertamento straordinario, al 1° gennaio 2015, dei residui (art. 3, comma 7, d.lgs. n. 118/2011). La norma presuppone, pertanto, che il conseguente disavanzo, generato dalla cancellazione di residui attivi, e oggetto di una manovra di rientro ex art. 193 TUEL, abbia avuto fondamento in componenti di squilibrio che, senza l'intervento della Corte dei conti, sarebbero stati assorbiti nel successivo riaccertamento straordinario dei residui, implicando che la fonte del ridotto disavanzo risieda in partite che sarebbero state eliminabili a seguito dell'introduzione del nuovo sistema di contabilità armonizzata, e non con quello periodico ordinario (operazioni fondate su parametri normativi differenti). Ragionando diversamente, si assumerebbe che la norma in questione abbia introdotto una modalità di ripiano trentennale anche per i disavanzi ordinariamente generati dal riaccertamento di residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità, interpretazione non compatibile con il principio di equilibrio di bilancio ex art. 81 Cost. (come da costante giurisprudenza contabile, cfr., per esempio, C. conti, sez. reg. contr. Campania, deliberazioni nn. 250/2015/PRSP, 228/2015/PRSP, 217/2015/PRSP; sez. reg. contr. Marche, n. 100/2016/PRSP; sez. reg. contr. Liguria, n. 21/2016/PRSP).

8. Procedimento di c.d. dissesto guidato**Sezione delle autonomie, 26 gennaio 2012, n. 2/QMIG**

Dissesto guidato – Fasi necessarie ed eventuali – Esito degli accertamenti delle sezioni regionali di controllo – Giudizio prognostico sulla situazione di insolvenza – Misure correttive – Inadempimento – Accertamento sussistenza presupposti dissesto.

Il procedimento di cui all'art. 6, co. 2, d.lgs. n. 149/2011, avente la duplice funzione di prevenzione dei rischi di squilibrio finanziario dell'ente locale e di emersione dei casi di dissesto finanziario, si compone di due distinte fasi: la prima, necessaria, consiste in un giudizio prognostico sulla situazione di potenziale dissesto, preordinato alla proposta di misure correttive e alla verifica della loro adozione da parte dell'ente; la seconda, eventuale, ha inizio con la trasmissione degli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, per i provvedimenti di competenza (dichiarazione di dissesto ma anche scioglimento del Consiglio dell'ente).